محاسبة المنشآت الخدمية

أيمن صالح سلامة



مكتبة المجتمع العربي
للنشر والتوزيع

محاسبة
المنشآت الخدمية

محاسبة
المنشآت الخدمية

تأليف
أيمن صالح سلامة

الطبعة الأولى
2013م - 1434هـ

مكتبة المجتمع العربي
مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع

رقم الإيداع لدى دائرة المكتبة الوطنية (2011/7/2725)

657.832

سلامة، ايمن صالح

محاسبة المنشآت الخدمية/ ايمن صالح سلامة.- عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2011

(   ) ص

ر.أ. : 2011/7/2725

الواصفات: المحاسبة المالية/

- يتحمل المؤلف كامل المسؤولية القانونية عن محتوى مصنفه ولا يعبر هذا المصنف عن رأي دائرة المكتبة الوطنية أو أي جهة حكومية

الطبعة العربية الأولى

2013م — 1434هـ

مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع

عمان — وسط البلد — ش. السلط — مجمع الفحيص التجاري

تلفاكس 4632739 ص.ب. 8244 عمان 11121 الأردن

عمان — ش. الملكة رانيا العبد الله — مقابل كلية الزراعة —

مجمع زهدي حصوة التجاري

www: muj-arabi-pub.com

Email: Moj_pub@hotmail.com

ISBN 978-9957-83-103-5 (ردمك)

الإهداء

إلى والدي

المحتويات

الموضوع	الصفحة
الفصل الأول	
النشاط الفندقي وخصائصه	
أولاً، تعريف الفندق	13
ثانياً، أنواع الفنادق	13
ثالثاً: خصائص النشاط الفندقي وتأثيرها المحاسبي	15
الفصل الثاني	
التنظيم المحاسبي والتنظمي الإداري	
أولاً: السمات العامة للنظام المحاسبي الفندقي	25
ثانياً: السمات الخاصة للنظام المحاسبي الفندقي	26
ثالثاً: مراكز المسؤولية وقوائم الدخل	29
رابعاً: الهيكل الإداري والخرائط التنظيمية للنشاط الفندقي	34
خامساً: قسم المحاسبة: وظائفه وهيكله الإداري	37
سادساً: هيكل الإيرادات والمصروفات والربحية	43
الفصل الثالث	
المحاسبة في الأنشطة السياحية والفندقية بالقطاع الخاص	
تنظيم العلاقة بين العملاء ومستغلي المنشآت السياحية الفندقية	48
أنواع المنشآت السياحية والفندقية	49
الأشكال القانونية للمنشآت السياحية والفندقية	49
شركات التضامن	50
شركة التوصية البسيطة	50
الشركات المساهمة	50
الفصل الرابع	
المحاسبة في الأنشطة السياحية بالقطاع الخاص	
تكوين رأس المال	54
رأس المال في شركات الأشخاص	58

الموضوع	الصفحة
تكوين رأس المال في الشركة السياحية المساهمة....................	63
النظام المحاسبي في المنشآت السياحية..............................	65
أنشطة المنشآت السياحية..	66
1. نشاط الرحلات..	67
2. حجز تذاكر السفر بشركات الطيران وشركات البواخر...........	77
3. الإسكان السياحي..	84
4. النقل السياحي...	87
5. الخدمات السياحية...	90

الفصل الخامس
محاسبة المنشآت الخدمية

الموضوع	الصفحة
المبحث الأول: المحاسبة في الفنادق السياحية........................	95
الهيكل التنظيمي فيما يتعلق بالجانب المالية........................	95
سجلات الإدارية والمحاسبية للفنادق السياحية........................	97
قسم الغرف والنزلاء..	98
قسم الطعام والشراب..	103
أولاً: الإيرادات..	103
ثانياً: تكلفة المبيعات..	104
قسم التلفون (الهاتف)	107
قائمة إيرادات ومصروفات الأقسام الإنتاجية الأخرى.................	111
قائمة الإيرادات الأخرى من غير أقسام الفندق الإنتاجية.............	114
إعداد قائمة الإيرادات والمصروفات بشكل عام (الشمولية)............	114
قوائم تحليل المصروفات..	124
تمارين..	126

الفصل السادس
المحاسبة في المستشفيات

الموضوع	الصفحة
تعريف المستشفى..	143
أنواع المستشفيات...	143

الموضوع	الصفحة

خصائص المستشفيات.. 143

السياسة المالية في المستشفيات.............................. 144

النظام المحاسبي.. 144

المعالجة المحاسبية.. 144

متطلبات أساس الاستحقاق................................. 149

متطلبات استخدام الأساس النقدي........................... 150

المعالجة المحاسبية حسب الأساس النقدي..................... 151

أنواع الأموال في المستشفيات غير الربحية..................... 153

مصادر إيرادات المستشفيات................................ 154

أمثلة للمعالجات المحاسبية في المستشفيات غير الربحية.......... 154

القوائم المالية لمستشفى المقاصد الخيرية...................... 159

الفصل السابع

الرقابة والتدقيق على الفنادق والمستشفيات (القطاع الخدمي)

مقدمة.. 163

تأثير الحاسوب على مسار التدقيق........................... 164

إجراءات الرقابة الداخلية في بيئة الحاسوب.................... 168

إجراءات الرقابة العامة في بيئة الحاسوب...................... 169

إدارة نظم المعلومات....................................... 170

تحليل النظم.. 171

برمجة التطبيقات.. 171

إدارة قاعدة البيانات....................................... 171

إدخال البيانات... 171

تشغيل الحاسوب.. 172

مكتبة البرامج والبيانات.................................... 172

رقابة البيانات... 173

الموضوع	الصفحة
الاتصالات البعدية	173
برمجة النظم	173
إجراءات الرقابة التطبيقية	174
وأهم أنواع الرقابة على التشغيل	175
إجراءات رقابة المستخدم	182
دراسة وتقويم الرقابة الداخلية	183
خطوات الدراسة للرقابة الداخلية	185
طريقة قائمة الاستقصاء (الاستبيانات)	187
اختبارات إجراءات الرقابة الداخلية	190
اختبارات إجراءات الرقابة العامة	190
اختبارات إجراءات الرقابة التطبيقية	191
البيانات الاختبارية	192
تقنيات الاختبار المتكاملة	192
برامج المراقبة	194
تقنيات تحليل البرنامج	195
تأشير وتتبع العمليات	195
برمجيات التدقيق العامة	195
اختبارات إجراءات رقابة المستخدم	196
إعادة تقدير خطر الرقابة وتعديل الاختبارات الجوهرية المخططة	196
مداخل التدقيق في ظل الحاسوب	198
التدقيق حول الحاسوب	199
التدقيق من خلال الحاسوب	201
التدقيق بالحاسوب	207
الإشراف على عملية التدقيق	207

الموضوع	الصفحة

تحليل التوافق بين المعلومات المالية والمعلومات المتعلقة بها بواسطة التحليل الموضوعي بما في ذلك الإجراءات التحليلية........................ 207
تصميم وتوثيق وإعادة تقويم خطة التدقيق.................................. 208
تقييم نظم معلومات الإدارة.. 209
المراجع.. 211

1

الفصل الأول

النشاط الفندقي وخصائصه

النشاط الفندقي وخصائصه

أولاً، تعريف الفندق:

هو مؤسسة ذات طابع تجاري /ربحي في الغالب، تقدم – تحت سقف واحد في بناية أو مجمع – خدمات الإيواء والأطعمة والمشروبات كخدمات أساسية كما تقدم خدمات مختلفة أخرى مثل خدمات الغسيل والكي وخدمات الاتصال "الهاتف، الانترنت، الفاكس، الترجمة، النسخ والتصوير" ووسائل التسلية والترفيه وقصالات الأفراح والمؤتمرات والنوادي الصحية وصالونات التجميل ومكاتب تأجير السيارات والمكاتب السياحية واستقبال وترحيل النزلاء من وإلى المطار وخدمات ثانوية أخرى.

لا يمثل التعداد السابق خصراً للخدمات الفندقية، فتلك الخدمات تتأثر وتتغير بتغير أذواق المستهلكين ومستوى النمو الاقتصادي والاجتماعي عموما. كما أن تلك الخدمات ليست مقتصرة على النزلاء الذين يبيتون في الفندق بل هي مفتوحة أيضاً لعامة الناس في المجتمع المحيط بالفندق.

ثانياً، أنواع الفنادق:

توجد تصنيفات وأشكال عديدة للفنادق، تتراوح بين فنادق كبيرة فخمة (Luxury Hotels) تقدم فيها غالبية الخدمات المذكورة سابقاً وفنادق صغيرة اقتصادية تقتصر خدماتها على الإيواء وبعض وجبات الطعام.

ورغبة في إعطاء صورة أولية عن الصناعة الفندقية (Hospitality Industry) نعرض أهم أنواع الفنادق من حيث الموقع.

1. فنادق المدن (City Hotels):

تضم المدن الكبرى والمتوسطة تنوعاً كبيراً من الفنادق تلبية لاحتياجات النزلاء وإمكانياتهم الاقتصادية.

تنتشر في المدن فنادق ذات درجة ممتازة تقدم فيها كافة أنواع الخدمات والتسهيلات التي يحتاجها السياح ورجال الأعمال، وتلك الفنادق هي في الغالب ذات أحجام كبيرة تصل طاقتها الاستيعابية إلى عدة مئات من الغرف. وتتبع الفنادق افخمة عادة لسلاسل مشهورة عالمياً مثل هيلتون (Hilton) وشيراتون (Sheraton) وهوليدي إن(Holiday–Inn) ورامادا إن (Ramada–Inn)، وماريوت(Mariott).

إلى جانب تلك الفنادق الفخمة تنتشر في المدن بشكل واسع الفانادق المتوسطة والصغيرة الحجم ذات الدرجة الرابعة أو الثالثةوالتي تقتصر خدجماتهالا على الإيواء وأحياناً تقدم وجبات الطعام والشراب. والنزلاء في هذه الفنادق هم قاصدو المن بهدف السياحة أو الاستطباب أو الدراسة الجامعية.. وتجدر الإشارة إلى أن حصة هذه الفنادق المتسوطة والصغيرة من حجم التعامل في الصناعة الفندقية تزيد عن 70٪ في كثير من الدول.

2. الموتيلات (Motels):

وتسمى أيضاً بفنادق العبور أو فنادق راكبي السيارات (Motor Inn Motels)، فهي فنادق أنشئت أصلاً على الطرق البرية السريعة، وتنتشر بشكل أساسي في الولايات المتحدة الأمريكية حيث مسافات السفر الطويلة فتعتمد السيارات والطرق البرية السريعة للربط بين المدن.

إن الغرض الرئيس للموتيلات هو إيواء المسافرين بالسيارات الخصاة وتقديم كالفة تالخدمات الأخيرة التي يحتاجها المسافر من طعام وشراب وكاراج وصيانة لمركبته، وتترواح مدة الإقامة في الموتيل من عدة ساعات إلى يوم كامل أو يومين، وغالباً ما تكون الموتيلات قريب من الطريق السريع وأحياناً تبعد عنه بضع كيلومترات، وتسمى في الحالة الأخيرة بالموتيل الاقتصادي (Budget Motel) حيث تكون أسعار الإقامة متدنية بشل واضح (قد تصل نسبة التخفيض السعري إلى 60٪) قياساً إلى أسعار الموتيل العادي.

تكون نسبة التشغيل في المتوتيلات عموماً عالية، فهي تتراوح بين 80٪ – 90٪ سنوياً.

3. المنتجعات (Resorts):

تنتشر قرب المناظر الطبيعية أو الغابات أو الجبال أو المياه المعدنية أو البحيرات أو الشلالات. أي في أماكن مرغوبة من النزلاء طلباً للراحة والاستجمام.

تقليدياً تعمل المنتجعات موسمياً، ولكن في وقتنا الحاضر – وحتى لا يغلق المنتجع أبوابه وما يرتبط بذلك من تكاليف باهظة للإغلاق وإعادة الافتتاح – خرجت المنتجعات من "الموسمية" الفصلية لتعمل على مدار السنة.

تتوفر في المنتجعات كافة الخدمات التي يطلبها السائح من مسابح وملاعب رياضية وخدمات هاتف واتصالات ونوادي ليلية.

إلى جانب هذه الأنواع الأساسية من الفنادق نكتفي بذكر بعض الأنواع الأخرى: فنادق المطارات (Airport Hotels)، الفنادق العائمة (Floating Hotels)، الفنادق الرياضية (Athletical Hotels)، فنادق الإقامة الدائمة (Residential Hotels) حيث يقصدها عادة كبار السن وتتراوح إقامتهم من أسبوع إلى عدة سنوات، بيوت الشباب (Hostels) لإيواء الشباب الذين يحبون السفر والترحال للتعرف على مناطق وبلدان وشعوب أكثر.

ثالثاً: خصائص النشاط الفندقي وتأثيرها المحاسبي:

إن معرفة خصائص النشاط الفندقي تساعد في تحديد وفهم خصائص نظامه المحاسبي والإداري وترابط عناصر ذلك النظام، حيث أن الخصائص النشاط الفندقي تأثيراً مباشراً على شكل ومضمون النظام المحاسبي المعتمد في صناعة الفندقة، وفيما يلي الخصائص الرئيسية للنشاط الفندقي:

1. الاعتماد على العنصر البشري:

تتميز الصناعة الفندقية عن غيرها من الصناعات التقليدية باعتمادها بشكل كبير على عنصر العمل والكادر البشري، تتميز الصناعة الفندقية عن غيرها من الصناعات التقليدية باعتمادها بشكل كبير على عنصر العمل والكادر البشري، إذ أن كل نشاط خدمي – كالنشاط الفندقي ونشاط شركات التأمين والبنوك مثلاً – يعتمد عموماً على الكوادر البشرية المؤهلة التي تقدم خدماتها للجمهور، ولكن النشاط الفندقي على الأخص يعتمد على كفاءة وحسن تعامل كوادره البشرية مع نزلاء وعملاء الفندق، فمسوؤلية العاملين لا تقتصر على الأداء الجيد فقط بل أيضاً الحصول على رضى الزبائن وكسب ثقتهم، وتحقيق ذلك ليس بالأمر السهل لا سيما وأن الزرائن ينتمون إلى شرائح مختلفة في المجتمع.

لذلك نرى أن المؤسسات الفندقية الناجحة تتنافس فيما بينها في حسن أداء الخدمة والتعامل الإنساني مع الزبائن، فتقدم للعاملين دورات تدريبية في أثناء العمل انطلاقاً من اقتناعها بضرورة التأهيل المستمر ومن أن التميز في هذا المجال يؤثر بشكل مباشر على قرار النزيل بتفضيل فندق على آخر، ويؤثر بالتالي على إيرادات وربحية الفندق، لهذا نرى أيضاً أن الفنادق الناجحة تنشىء إدارة مستقلة لتدريب وتطوير الموارد البشرية (HUMAN RESOURCES) لديها.

وعلى الصعيد الوطني أيضاص نرى أن الدول تهتم بإعداد وتهيئة الكوادر البشرية اللازمة للعمل في القطاع الفندقي، الذي تحول إلى ركيزة من ركائز الاقتصاد الوطني لكثير من دول العالم، فتنشىء لهذا الغرض الكليات والمعاهد العليا والمتوسطة.

ومن الجدير بالذكر بالملاحظة – من الناحية المحاسبية – أنه رغم كثافة الأصول الثابتة في النشاط الفندقي حيث تترواح نسبة استقمارات الفندق في معداته وأصوله الثابتة بين 70٪ – 80٪ من إجمالي الاستثمارات، فإن مصروف اهتلاك

وإطفاء تلك الأصول الثابتة يقدر 7.1٪؛ بينما يقدر مصروف الرواتب والأجور وملحقاتها 33.7٪ من إجمالي مصروفات قائمة الدخل في النشاط الفندقي.

2. تنوع النشاط الفندقي:

بالرغم من أن النشاط الفندقي هو أساساً نشاط خدمي – وهذا ما لاحظناه في اعتماده على العنصر البشري – فإن الفندق يقدم مجموعة الخدمات المتنوعة المرتبطة بإقامة النزلاء الضيوف والعملاء المتعاملين مع الفندق، فالفندق يحاول أن يقدم لهم كل ما يحتاجونه خلال "حياتهم الفندقية القصيرة" وذلك في شكل خدمات متميزة ومتكاملة: مبيت مريح ونظيف، طعام وشراب متنوع (في أحيان كثير وجبات خاصة: عربية، صينية، إيطالية،... تحت إشراف طباخين مشهورين)، ترفيه وحفلات، اتصالات هاتفية وإنترنت، غسيل وكوي، تسوق في محلات هدايا وأنتكيات، خدمات صالونات التجميل والحلاقة والنوادي الرياضية... حتى إن بعض الفنادق تمتلك مزارع خاصة للخضار والدواجن لتلبية احتياجات نزلائها بمنتجع صحي طازج وبعيد عن التلوث البيئي.

إن التعداد السابق للخدمات الفندقية يوضح أن النشاط الفندقي – إضافة إلى كونه نشاطاً خدمياً – يتضمن نشاطات تجارية وزرعاية، لا بل إن عملية إعداد الطعام في المطابخ تشبه إلى حد كبير ما تقوم به المشورعات الصناعية حيث تحول المواد الأولية (خضروات ولحوم) إلى منتج تام الصنع (وجبات طعام). لذلك ليس مستغرباً أن نرى كثيراً من المحاسبين يمسكون في حسابات المطعم "حساب تشغيل الطعام" على غرار المنشآت الصناعية لتحديد تكلفة وجبات الطعام وبالتالي تحديد "تكلفة المبيعات" وتكلفة الوجبات المجانية المقدمة إلى العاملين والتي يجب طرحها من تكلفة الطعام وإضافتها إلى ملحق رواتب وأجور العاملين كميزة عينية. وهكذا نرى أن النشاط الفندقي متعدد الجوانب: خدمي، تجاري، صناعي، وأحياناً زراعي.

إن هذا التنوع في النشاط الفندقي يحتم:

- تصميم نظام محاسبي وفق متطلبات المحاسبة في المنشآت ذات الأقسام لتحديد نتيجة دخل كل قسم على حدة: قسم المبيت، قسم المطعم، قسم الهاتف والاتصالات، قسم الغسيل والكوي...
- تطبيق محاسبة المسؤولية بتعيين مشرف على كل قسم ومساءلته عن النتائج، باعتبار كل قسم مركز مسؤولية مستقل،
- تطبيقنظام رقابة داخليةفعال للمحكافظة على أصول الفندق في الأقسام المختلفة ورفع الكفاءة الإنتاجية فيها.
- تسيقاً تاماً بين الأقسام المختلفة بحيث تعمل مع بعضها بتعاون وروح الفريق الواحد لنيل رضى وثقة الزبائن من نزلاء وعملاء لتحقيق أهداف النشاط الفندقي.
- متابعة يومية من الإدارة العليا باعتماد نظام تقارير مفصلة يومية عن جميع الأنشطة في مختلف الأقسام، لترشيد قرارات الإدارةالتشغيلية.
- تكامل الدورة المحاسبية والإداريةوالمستندية مع بعضها البعض في تحقيق أهداف المؤسسة الفندقية.

3. موسمية النشاط الفندقي:

يتسم النشاط الفندقي بالموسمية، فهو ليس نشاطاً ثابت الحجم على مدار العام وتظهر الموسمية في اشكال عديدة:

- موسمية فصلية، فقد يزداد حجم النشاط في فصل معين من فصول السنة، كفصل الصيف في بعض المناطق (فنادق ساحلية، فنادق مناطق الاصطياف، المصايف) أو فصل الشتاء في مناطق أخرى (منتجعات شتوية، مشاتي).
- موسم ديني كموسم أداء مناسك الحج أو العمرة في رمضان في مكة المكرمة والمدينة المنورة.

- موسم على مستوى الأسابيع، إذ يلاحظ زيادة الإقبال على الفنادق في عطلة نهاية الأسبوع.

وينتج عن هذه الخاصية الموسمية آثار محاسبية وإدارية وتسويقية عديدة، أهمها:

- ضرورة تحديد تكلفة استغلال الطاقة المتاحة بفصل التكاليف إلى تكاليف ثابتة لا تتأثر بتغيير حجم النشاط وتكاليف متغيرة بتغيير حجم النشاط، وبالتالي تحديد نقطة مستوى طاقة التعادل، وهذا ما يساعد في اتباع سياسة تسويقية مرنة خلال العام بهدف رفع مستوى استغلال الطاقة المتاحة وزيادة الربحية.
- تصميم النظام المحاسبي ودورته المستندية بحيث يكون قادراً على إمداد الإدارة بالمعلومات المطلوبة عن مستويات استغلال الطاقة على مدار العام مع عقد المقارنات الإحصائية للعام السابق. وتلبية لهذا المطلب فإن نظام التقارير المحاسبية يقدم المعلومات يومياً وشهرياً وذلك بصورة متراكمة خلال أيام الشهر وكذلك متراكمة خلال أشهر السنة مقارنة مع مثيلاتها في العام المنصرم وكذلك مقارنة مع أرقام الخطة في تاريخ تقديم التقرير بهدف تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها لترشيد القرارات الإدارية،
- اعتماد أساليب عملية لتبنؤ بتقلبات حجم النشاط على مدار العام وبما ينسجم مع ابتكرات إدارة التسويق واستراتيجيتها لتحسين مستوى استغلال الطاقة وزيادة الربحية.
- تصميم نظام رقابة داخلية فعال على عمليات الصرف والتحصيل في فترات ذروة النشاط لضمان عدم حدوث أي تلاعبات أو أخطاء في تلك الفترات.

4. التعامل النقدي السريع:

إن التعاملات في النشاط الفندقي هي أساساً تعاملات نقدية مباشرة أو عن طريق بطاقات الائتمان، فالنزيل الذي يقيم لبضعة أيام وتنتهي علاقته بالفندق بمجرد مغادرته يجب أن يسدد حسابه – ما لم يكن عميلاً معروفاً من إدارة الفندق –

قبل رحيله، كما أن النزيل – من ناحية أخرى – يستفيد إلى جانب خدمة المبيت من الخدمات الأخرى المقدمة من الفندق (مطعم، غسيل وكوي، هاتف...).

وهكذا فإن خاصية الإقامة القصيرة للنزيل وتعدد الخدمات التي يستفيد منها في الأقسام المختلفة وكذلك انتهاء علاقته بالفندق بمجرد مغادرته، كل ذلك يحتم أن يكون النظام المحاسبي دقيقاً وسريعاً في الإثبات، حتى يكون حساب النزيل جاهزاً في أية لحظة يريد فيها النزيل أن يغادر.

لذلك، فإن الحل المثالي لمثل هذه الحالات – من الناحية المحاسبية – هو استخدام الحاسوب الذي يسمح بالتحديث الفوري لحساب النزيل حيثما كان في الفندق مباشرة بعد كل عملية تخصه من إثبات للسلف التي يدفعها وتحميل حسابه باستحقاقات المبيت والخدمات التي تلقها من الأقسام الأخرى، أي تحديد الرصيد المطلوب منه في أية لحظة وذلك على غرار ما يجري في تعاملات العملاء مع البنوك، حيث يتم تحديث الحساب فور وقوع الحدث المالي المحاسبي.

من الناحية العملية تطبق الفكرة السابقة بمسك حساب النزيل (GUEST FOLIO) من قبل موظف المكتب الأمامي في الفندق – وهو المكتب المسؤول عن استقبال وترحيل النزلاء – ويتم تحديث رصيد حساب النزيل عدة مرات يومياً بتحميل حساب النزيل ببونات الخدمة المرسلة من الأقسام الأخرى موقعه من النزيل نفسه اعترافاً منه بتلقية تلك الخدمات، كما أن المكتب الأمامي حريص دوماً على تدقيق حساب النزلاء والتأكد من صحة الرصيد قبل مغادرتهم، فحدوث أي خطأ في تحديد الرصيد يصبح من الصعب تسويته فيما بعد. وسواء كان الخطأ في صالح النزيل أو في غير صالحه، فإن ذلك يسيء إلى سمعة الفندق.

محاسبياً يتم مسك حسابات الأستاذ المساعدة التالية:

- دفتر أستاذ النزلاء (GUEST LEDGER)، وهو دفتر أستاذ مساعد مرتب حسب أرقام الغرف المشغولة من النزلاء ويظهر الرصيد المطلوب من كل نزيل على

حدة، وتنتهي وظيفة هذا الدفتر عندما يغادر النزيل الفندق، فإذا لم يسدد النزيل كامل حاسبه عند المغادرة، فإن الرصيد الباقي في ذمته يحول إلى دفتر أستاذ العملاء في المدينة (CITY LEDGER) ليقوم قسم التسليف بمتابعة تحصيل الذمة الباقية.

ولدفتر أستاذ النزلاء في المحاسبة عدة تسميات:

- بطاقات النزلاء GUSSET FOLIOS.
- دفتر أستاذ الغرف ROOM LEDGER.
- دفتر أستاذ المكتب الأمامي FRONT OFFICE LEDGER.

- إلى جانب دفتري أستاذ النزلاء في الغرف وأستاذ العملاء في المدينة يوجد دفتر أستاذ مساعد ثالث لحسابات وكالات السفر والسياحة المتعاقدة مع إدارة الفندق لتحديد حساب كل وكالة على حدة ومتابعة عملية التحصيل.
- من الجدير بالملاحظة أن هذه الحسابات المساعدة تتم مطابقتها دورياً — عادة شهرياً — مع حساب المراقبة "إجمالي المدنيين" في دفتر الأستاذ العام.

5. العمل دون توقف:

إن عمل الفنادق مستمر دون انقطاع لمدة 24 ساعة يومياً و7 أيام أسبوعياً، و365 يوماً سنوياً، وهذا يتطلب تنظمي العمل على أساس الورديات، وما يستتبع ذلك من إجراءات الاستلام والتسليم بين الورديات المتناوبة وبين أمناء صناديق النقدية، وينتج عن خاصية الاستمرارية في العمل دون توقف ضرورة حصر إيرادات البيع في كل وردية على حدة.

6. عدم قابلية المنتج الفندقي للتخزين:

في المؤسسات الصناعية يمكن إنتاج السلع وتخزينها لفترة تطول أو تقصر — حسب طبيعة المنتج الصناعي وقابليته للتخزين — حتى يتم البيع حاقاً لكن المنتج

الرئيسي في المؤسسات الفندقية، وهو تقديم خدمات المبيت في الغرف، لا يمكن تخزينه حتى يتم بيعه لاحقاً، فهذا المنتج – الإقامة في الفندق – جاهز للبيع ويتلف بمجرد مرور الزمن، إذ أن تفويت فرصة إضغال الغرف يمثل دخلاً ضائعاً إلى الأبد لهذا تنتشر في أدبيات الفندقية المقولة التالية: الدخل الضائع اليوم هو دخل ضائع إلى الأبد.

"REVENUE LOST TODAY IS REVENUE LOST FOREVER"

من أجل ذلك تولي الإدارة اهتماماً كبيراً ومستمراً لتسويق منتجها بهدف رفع مستوى إشغال الغرف على مدار العام، فتقدم الإدارة عروضاً خاصة للأفواج السياحية أو لرجال الأعمال أو للعرسان... لأن الفندق سيتحمل تكلفة الغرف سواء تم إشغالها أم تركت فارغة دون تأجير.

وتجدر الإشارة في هذا السياق إلى أن المقولة السابقة تسري أيضاً على شركات الطيران التي تخفض ثمن بطكاقتها تخفيضاً جوهرياً (قد يصل التخفيض إلى أكثر من 60٪ أحياناً) خارج أوقات الموسم رغبة من إدارة الشركة في رفع مستوى إشغال مقاعد الطائرة وزيادة الربحية بالتالي.

محاسبياً يتوجب تقدمي تقارير يومية وشهرية عن إشغال الغرف وعن المرافق غير المتسغلة الأخرى لمساعدة الإدارة في التخطيط والتسويق.

2

الفصل الثاني

التنظيم المحاسبي والتنظمي الإداري

التنظيم المحاسبي والتنظمي الإداري

أولاً: السمات العامة للنظام المحاسبي الفندقي:

الفنادق هي وحدات اقتصادية تهدف إلى تحقيق الربح، وتطبق الأسس العامة لعلم المحاسبة كما يدرسها جميع المختصين في هذا المجال، ولن نتعمق في هذا المؤلف بدراسة تلك الأسس المحاسبية العامة، إذ يمكن الرجوع إليها في أي كتاب يعرض مبادئ علم المحاسبة، ولكننا سنشرح بالتفصيل "خصوصيات" محاسبة الفناقد التي قدمنا لها في الفصل السابق، مع التركيز على شكل ومضمون السجلات والقوائم المالية والفندقية وعرض تطبيقات توضيحية.

تتبلور أهم السمات العامة للنظام المحاسبي الفندقي في النقاط التالية:

- تطبيق المحاسبة وفق أساس الاستحقاق، وليس وفق الأساس النقدي، فأساس الاستحقاق يعترف بآثار العمليات المالية عند حدوثها ويثبت مقدمات ومستحقات الدورة المحاسبية عند إعداد قائمة الدخل بغض النظر عن تاريخ التحصيل أو الدفع، ويعد أساس الاستحقاق أساساً مقبولاً عموماً في علم المحاسبة، كما يعتمد في المعايير المحاسبية الدولية.
- ويتم إعداد القوائم المالية وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP)، وتعد معايير المحاسبة الدولية، مبادئ مقبولة عموماً لدى الكثير من دول العالم، بما في ذلك دول العالم العربي.
- مقومات النظام المحاسبي الفندقي، كغيره من النظم المحاسبية في الوحدات الاقتصادية الأخرى، هي:

1. الدليل المحاسبي الذي يحدد رقم كل حساب ومضمونه (المصروفات حسب أنواعها وحسب عائداتها للأقسام المختلفة، وكذلك الإيرادات، الأصول، الالتزامات...) حتى لا يقع أي خطأ أو التباس عند تصنيف الأحداث المالية وإثباتها محاسبياً.

2. المجموعة المستندية، وهي المتسندات والثبوتيات التي تقدم الدليل المادي أو الملموس للأحداث المالية، وتمثل مستند القيد المحاسبي (VOUCHER) في المجموعة الدفترية، وتقسم المستندات إلى خارجية تتم مع الغير وداخلية للعمليات المالية المستندية على غررا الدورة المحاسبية المرافقة لها – في ممارسة الرقابة الداخلية وجمع البيانات الإحصائية عن

3. المجموعة الدفترية، وهي السجلات التي يتم فيها إثبات الأحداث المالية المؤيدة بالمستندات السابقة والثوبتيات، وكأي من الوحدات الاقتصادية الأخرى، فإن المجموعة الدفترية للنشاط الفندقي تختلف باختلاف حجم الفندق وتنوع أنشطته: ففي الفنادق الصغيرة الحجم تتبع الطريقة الإيطالية التي تقتصر على دفتر يومية ودفتر أستاذ، وفي الفناقد المتوسطة والكبرى ذات الأقسام والأنشطة المتعددة تتبع الطريقة الإنكليزية أو الطريقة الفرنسية ذات اليوميات المساعدة المتعددة ودفاتر الأستاذ المساعدة وكذلك دفتر الأستاذ العام (تضاف أيضاً اليومية المركزية أو العامة في الطريقة الفرنسية).

ثانياً: السمات الخاصة للنظام المحاسبي الفندقي:

في الفصل السابق درسنا خصائص النشاط الفندقي (الاعتماد على العنصر البشري، تنوع النشاط الفندقي، موسمية النشاط الفندقي، التعامل النقدي السريع، العمل دون توقف، عدم قابلية المنتج الفندقي للتخزين) وقبل تحديد خصائص النظام المحاسبي الفندقي نذكر بالوظيفة الأساسية لأي نظام محاسبي، فهي وظيفة ذات أبعاد ثلاثة:

1. المحاسبة نشاط خدمي يزود المهتمين من مستخدمين داخليين (على الأخص الفندق أو المساهمون والمستثمرون أو مصلحة الضرائب) بالمعلومات المالية التي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم بكفاءة وعقلانية.
2. المحاسبية علم تحليلي يهتم بتشخيص وقياس الأحداث المالية التي تخص الوحدة الاقتصادية ثم يعالجها محاسبياً بالتخليص والتحليل لتحديد نتيجة

كل نشاط من ربح أو خسارة وتقييم كفاءة أداء المسؤولين عن النشاط وتحديد التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من مقبوضات ومدفوعات.

3. المحاسبة نظام معلومات يجمع ويوصل المعلومات المالية والاقتصادية عن الوحدة الاقتصادية المعنية (الفندق) لمساعدة المهتمين في اتخاذ القرارات لتحقيق أهدافهم.

حتى يحقق النظام المحاسبي الفندقي الوظيفة المذكورة في أبعادها الثلاثة مع مراعاة المتطلبات الخاصة للنشاط الفندقي يجب تصميم النظام المحاسبي الفندقي على الشكل التالي:

- إن تنوع النشاط في الفنادق الكبرى يتطلب تطبيق محاسبة المسؤولية (RESPONSIBILITY ACCOUNTING) لإدارة ورقابة لأقسام والأنشطة المختلفة، وتبعاً لذلك تقسم الأنشطة المختلفة في الفندق إلى مجموعتين: مراكز إيرادية (REVENUE CENTERS) تحقق للفندق دخلاً ومراكز تكاليفية مساندة (SUPPORTCENTERS) تساعد المراكز الإيرادية في تحقيق الدخل.
- إعداد قوائم تفصيلية مستقلة لكل قسم على حدة – حسب المراكز الإيرادية المعتدة في الهيكل الإداري وفي النظام المحاسبي – بما ينسجم ومتطلبات محاسبة المسؤولية، فيتم التمييز بين الإيرادات والتكاليف المباشرة القابلة للتحكم والسيطرة من قبل مشرفي الأقسام، وهذا ما يؤدي إلى تحديد مجمل الدخل المباشر فيكل قسم، بحيث تسمح هذه المرحلة من مراحل إعداد قائمة الدخل بتقسيم ومساءلة مشرفي الأقسام، ثم يلي هذه المرحلة مصروفات التشغيل غير الموزعة كمرحلة ثانية في قائمة الدخل، وتأتي أخيراً المرحلة الثالثة بمراعاة الأعباء الثابتة (مصروف إطفاء واهتلاك الأصول الثابتة، مصروف التأمين على أصول وممتلكات الفندق...) حيث يحدد أخيراً صافي دخل الفندق ككل.
- يجب التمييز بين نوعين من قوائم الدخل:

1. قوائم دخل تفصيلية تقدم لإدارة الفندق على الأساس الشهري وأساس متراكم الأشهر خلال العام.
2. قائمة دخل إجمالية تعد فينهاية العام وتقدم للمتسخدمين الخارجيين من مساهمين ومجتمع استثماري..

- اهتمام النظام المحاسبي الفندقي بمتطلبات المحاسبة الإدارية لمساعدة إدارة الفندق في المتابعة والرقابة واتخاذ القرارات اليومية، وذلك بأن يقدم النظام المحاسبي تقارير يومية عن نشاط كل قسم وكذلك جميع أنشطة الفندق ككل (إيرادات البيع، حركة النقدية، المدينون، الدائنون) وتجميع هذه التقارير اليومية بصورة تراكمية خلال أيام الشهر ثم خلال أشهر السنة مع إجراء المقارنات بمثيلاتها وبالسنة المنصرمة وبما هو مخطط مقدماً، وكذلك تقديم تقارير شهرية خاصة بحركة النقدية لتحديد العجز أو الفائض النقدي، وتقارير أخرى دورية تتعلق بالتحليل المالي وإشغال الغرف، حتى تتمكن إدارة الفندق من القيام بمهامها الأساسية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات تحقيقاً للأهداف المنشودة.
- اهتمام النظام المحاسبي الفندقي بالرقابة الداخلية بشكل خاص، لاسيما وأن النشاط الفندقي نشاط خدمي يعتمد على العنصر البشري المؤهل لإنتاج وتقديم الخدمات، ولذلك يجب مراعاة متطلبات الرقابة الداخلية الفعالة مع ضرورة المتابعة يوماً بيوم من قبل كادر تدقيق مؤهل، فمن المألوف في محاسبة الفنادق تعيين مدقق لإيرادات الفنادق ككل (REVENUE AUDITOR) ومدقق ليلي (NIGHT AUDITOR) لإعداد ملخص يومي عن نشاط الفندق مؤيداً بالمستندات المقدمة من الأقسام المختلفة دراءا للأخطاء أو الغش أو الإساءات.
- إن خاصية التعامل النقدي السريع تفرض على النظام المحاسبي الفندقي السرعة والدقة في إعداد حسابات النزلاء وتحديد الرصيد المتوجب عليهوم فيأية لحظة يريدون أن يغادروا . ولتحقيق ذلك يتوجب التنسيق التام والتعاون الفعال بين مختلف أقسام الفندق لتأمين الاتصال السريع بين تلك الأقسام خلال اليوم.

- تحقيق التكامل بين النظام المحاسبي المالي في الفندق وبين نظامه الإحصائي، بحيث يقدم النظام المحاسبي المعلومات المالية التاريخية اللازمة للإدارة لتكون أساساً لعقد المقارانات والتحليل، كما يقوم النظام الإحصائي من ناحية أخرى بتقديم تقارير غير مالية مثلاً عن نسبة إشغال الغرف، نسبة إشغال المطعم، معدل أجر الغرف اليومي، معدل فترة بقاء النزيل، متسوط إنفاق النزي، فمثل هذه اليبيانات والمعلومات الإحصائية تتيح لإدارة الفندق تخطيط السيسات التشغيلية والطويلة الأجل ورقابة تنفيذ تلك السياسات وتصحيح الانحرافات بكفاءة عالية.

ثالثاً: مراكز المسؤولية وقوائم الدخل:

هناك مدخلان للتنظيم الإداري والمحاسبي: مدخل تقليدي يقوم على التكامل الوظيفي (FUNCTIONAL INTEGRATION) في ظل إدارة مركزية، ويعد هذا المدخل الوظيفي مدخلاً غير ملائم للوحدات الاقتصايدة الكبيرة الحجم. ومدخل حديث هومدخل التكامل القطاعي (SEGMENTAL INTEGRATION) يعتبر كل قسم أو نشاط في الفندق وحدة إدارية لامركزية وفق الهيكل التنظيمي الإداري كما يعتبر في الوقت نفسه وحدة محاسبية مستقلة يتم التقرير عنها بشكل إفرادي وفق الهيكل التنظيمي المحاسبي، ويشرف على كل قسم أو نشاط مدير مسؤول بحيث تصبح المحاسبة القطاعية في الوقت نفسه أساساً لمحاسبة المسؤولية.

لا شك أن التنظيم الإداري والمحاسبي للأنشطة الفندقية ينطلق من مدخل التكامل القطاعي ويعتبر كل قطاع أو نشاط مركز مسؤولة يجب التقرير عنه بصورة مستقلة.

1. مراكز المسؤولية في النظام المحاسبي الفندقي:

مراكز المسؤولية هي وحدات إدارية فرعية، غالباً لا مركزية في التنظيم، تقع تحت إشراف ومسؤولية شخص إداري مسؤول، ويمثل كل مركز مسؤولية مجال

نشاط فني أو إداري يتم التنفيذ فيه وفق خطة محددة وتحت إشراف مسؤولية محددة.

في محاسبة الفنادق يقسم الفندق إلى مجموعتين من مراكز المسؤولية: مراكز إيرادية (REVENUE CENTERS) ومراكز مساندة (SUPPORT CENTERS).

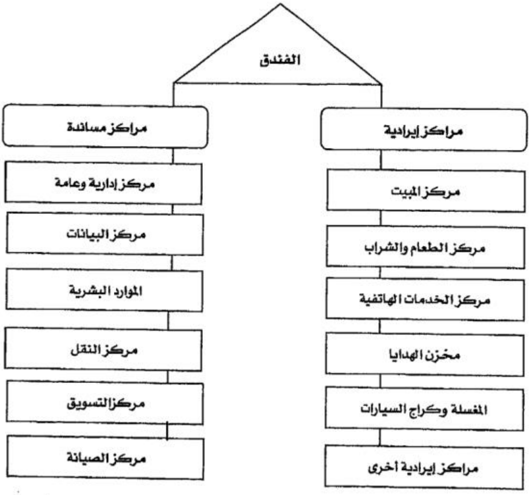
- **مراكز إيرادية:** المركز الإيرادي هو دائرة نشاط يكون مديرها مسؤولاً اساساً عما يحققه من إيرادات وما يسببه من مصرفوات، ويكون هدفه الرئيس تعظيم أرباح مركزه الناجمة عن المقابلة بين الإيرادات المباشرة الخاصة بالمركز والمصروفات المباشرة التي يسببها المركز، وبذلك تصبح قائمة الدخل القطاعية للمركز هي أساس المساءلة.

وفق النظام المحاسبي الموحد الأمريكي للفنادق (الطبعة الرابعة الصادرة عن اتحاد الفنادق والموتيلات الأمريكية MA& AH) يقسم الفندق إلى المراكز الإيرادية التالية: مركز المبيت، مركز الطعام والمشروبات، مركز الخدمات الهاتفية، مخزن الهدايا، مغسلة ومشحمة السيارات و PARKING المراكز الإيرادية الأخرى (صالون حلاقة، صالون تجميل، مغسلة وكي على الناشف للنزلاء...) وأخيراً تأجير مكاتب ومخازن للغير ضمن الفندق وإيرادات امتيازات وعمولات أخرى.

- **مراكز مساندة:** المركز المساند هو مركز خدمي يساعد أو يساند المراكز الإيرادية في تحقيق الإيرادات والأرباح، المركز المساند هو عادة مركز تكلفة يكون المشرف عليه مسؤولاً أساساً عما يحدث في المركز من تكاليف فقط، ويكون هدفه خدمة المراكز الإيرادية بفعالية وكفاءة عالية في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للمركز المساند، وتتم الرقابة على المراكز المساندة بوساطة الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية والنسب المقارنة الناتجة عن خبرة الإدارة.

وفق النظام المحاسبي الموحد الأمريكي للفنادق تعد المراكز المساندة مراكز تكاليف مستنفذة (مصروفات) غير قابلة للتوزيع على المراكز الإيرادية باعتبارها تساعد الفندق ككل وليس مركز إيراديا بعينه، ومركز معالجة البيانات (DATA PROCESSING) مركز المواد البشرية، مركز النقل، مركز التسويق، مركز الصيانة (التشغيلية وصيانة الأصول الثابتة).

وفيما يلي كشف بالمراكز الإيرادية والمراكز المساندة في نظام المعلومات المالية الفندقية وفق النظام المحاسبي الموحد الأمريكي للفنادق.



2. قوائم الدخل في النظام المحاسبي الفندقي:

انسجاماً مع تقسيم النشاط الفندقي إلى مراكز إيرادية ومراكز مساندة ومع مطلبات محاسبة المسؤولية فقد اقترح النظام المحاسبي الموحد الأمريكي للفنادق إعداد قائمة الدخل وفق خمس مراحل، بحيث يظهر في المرحلة الأولى مجمل الدخل المباشر لكل مركز إيرادي على حدة، وفي المراحل التالية الأخرى يظهر دخل الفندق ككل.

مرحلة 1 = الإيرادات المباشرة في كل مركز – المصروفات المباشرة في كل مركز

= مجمل الدخل المباشر لكل مركز إيرادي على حدة

مجموع مرحلة 1 = مجموع مجمل الدخول المباشرة للمراكز الإيرادية ككل

مرحلة 2 = مجموع مرحلة 1 – مصاريف تشغيل غير قابلة للتوزيع (مراكز مساندة)

= دخل الفندق قبل الأعباء الثابتة.

مرحلة 3 = مرحلة 2 – الأعباء الثابتة

= دخل الفندق قبل ضريبة اتلدخل والمكاسب والخسائر والرأسمالية

مرحلة 4 = مرحلة 3 – المكاسب أو الخسائر الرأسمالية

= دخل الفندق قبل ضريبة الدخل

مرحلة 5 = مرحلة 4 – مروف ضريبة الدخل

= صافي دخل الفنقد "NET INCOME"

إن إعداد قائمة الدخل وفق المراحل السابقة ينطلق من مفاهيم محاسبة المسؤولية فالمرحلة الأولى، مرحلة مجمل دخل كل مركز أو قسم من الأقسام التشغيلية الإيرادية على حدة، تظهر المقابلة (MATCHING) بين الإيرادات المباشرة والمصروفات المباشرة لكل مركز إيرادي على حدة، اي أن المرحلة 1 تنطلق من الأحداث المالية القابلة للتحكم (CONTROLLABLE EVENTS) أو السيطرة على مستوى كل مركز إيرادي على حدة، مما يسمح بتقييم أداء المشرفين على المراكز ومساءلتهم بموضوعية.

أما المراكز المساندة، في مرحلة 2، فهي تخدم الفندق ككل، لذلك تبقى مصروفاتها دونما توزيع على المراكز الإيرادية المختلفة، نظراً لأن أي توزيع لمصورفات هذه المراكز المساندة لن يكون موضوعياً، بل توزيع تحكيمي كيفي (ARBITARY) يفتقر إلى علاقات سببية موضوعية كأساس للتوزيع، لذلك يفضل عدم التويع البتة من وجحهة نظر محاسبة المسؤولية.

أما في المرحلة 3 فتراعى الأعباء الثابتة، فتحمل على قائمة دخل الفندق دون توزيع باعتبارها مصروفات ومنية لا تتأثر بمستوى استغلال الطاقة المتاحة في الفندق ككل.

ويوضح الشكل التالي المراحل المختلفة لقائمة الدخل:

مرحلة (1)	الإيرادات المباشرة والمصروفات المباشرة للأقسام التشغيلية (مراكز إيرادية) الغرف | طعام ومشروبات | هاتف | مخزن هدايا | مغسلة وكراج | مراكز إيرادية أخرى	مجمل الدخل المباشر لكل مركز إيرادي
مرحلة (2)	مصروفات تشغيل غير قابلة للتوزيع (مراكز مساندة) إدارية وعامة | معالجة البيانات | موارد بشرية | نقل | تسويق | صيانة | تكاليف طاقة كهرباء تدفئة أخرى	دخل الفندق قبل الأعباء الثابتة
مرحلة (3)	أعباء ثابتة إيجارات ضرائب تملك تأمين ممتلكات | مصروف فوائد مدينة | اهتلاك وإطفاء الأصول الثابتة	دخل الفندق قبل المكاسب أو الخسائر الرأسمالية وقبل ضريبة الدخل
مرحلة (4)	مكاسب أو خسائر بيع الأصول الثابتة (رأسمالية)	دخل الفندق قبل ضريبة الدخل
مرحلة (5)	مصروف ضريبة الدخل	صافي دخل الفندق

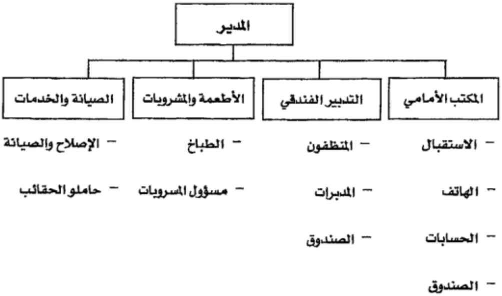
رابعاً: الهيكل الإداري والخرائط التنظيمية للنشاط الفندقي:-

إن فهم واستيعاب التنظيم المحاسبي ومقوماته من مجموعة مستندية ومجموعة دفترية ورقابة داخلية، كل ذلك لا يستقيم دون فهم ومعرفة التنظيم الإداري الداخلي المعتمد في الفندق، فمما لا شك فيه أن كلا من التنظيم الإداري والتنظمي المحاسبي مرتبطان ببعضهما البعض ارتباطاً وظيفياً وثيقاً ويؤثران على فعالية وكفاءة العملية الإدارية وكذلك فعالية وكفاءة نظم المعلومات في الوحدة الاقتصادية عموماً (محاسبية، إدارية، إحصائية...).

فيما يلي نعرض أهم الخرائط التنظيمية للنشاط الفنقدي والتي تساهم بدورها في فهم الفصول التالية عند شرح الدورة المحاسبية بالتفصيل، مع التركيز على الخريطة التنظيمية لفندق صغير الحجم ثم لفندق كبير.

1. خريطة التنظيم الإداري لفندق صغير الحجم:

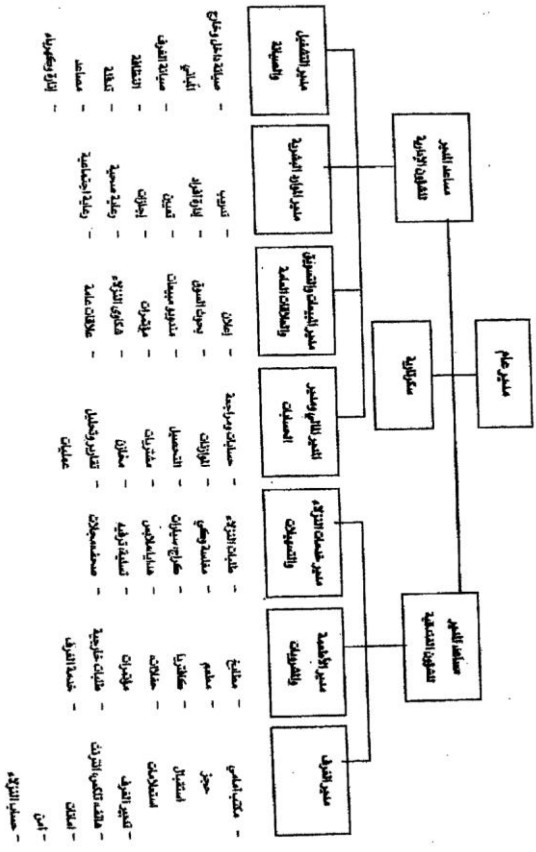
إن الخدمات في الفندق الصغير الحجم هي خدمات محددة، فقد تقتصر على خدمة المبيت فقط (فنادق الدرجة الثالثة فئة "ب") ويضاف إليها أحياناً خدمة تقديم وجبة إفطار أو وجبات طعام وشراب (فنادق الدرجة الثالثة فئة "أ") ويظهر الهيكل التنظيمي لمثل هذه الفنادق الصغيرة على النحو التالي:



2. خريطة التنظيم الإداري لفندق كبير الحجم:

الفنادق الكبيرة الحجم هي عادة فنادق درجةممتازة أو درجة أولى، تقدم حزمة متكاملة من الخدمات أثناء "حياة" النزيل في الفندق بدءاً من الحجز واستقباله في المطار ومروراً بخدمة المبيت والطعام والمشروبات والترفيه وصولاً إلى نقل النزيل بسيارات الفندق إلى المطار للعودة، لذلك فإن فإن التنظيم الإداري يختلف باختلاف حجم الفندق وتنوع خدماته، ونعرض فيما يلي هيكلاً إدارياً لفندق كبير بصورة إجمالية حسب المديريات أو الأقسام المختلفة ثم نعرضه بصورة تفصيلية جزئيية للإدارات الرئيسية في الفندق.

هيكل تنظيمي لفندق كبير "النشاط الفندقي":



يوضح الهيكل التنظيمي السابق تنوع الأنشطة الفندقية وتخصص إدارتها والعدد الكبير من القوى البشرؤية اللازمة لخدمة النزلاء والعملاء وكسب رضاهم وثقتهم، وهكذا، تظهر:

- ضرورة التنسيق والتعاون التام بين الإدارات المختلفة لتحقيق أهداف المؤسسة الفندقية.
- ضرورة اعتماد كادر محاسبي مؤهل لتجميع البيانات والأحداث المالية من الإدارات المختلفة وتشغيلها محاسبياً بصورة سريعة ودقيقة.
- ضرورة تواجد المحاسبين ومساعديهم والمدققين في الأقسام المختلفة لتزويد المحاسبة العامة لملخصات النشاط اليومي لتعتمد في التسجيل المحاسبي في اليوميات المساعدة وترحيلها إلى دفتر الأستاذ العام لدى دائرة الحسابات أو المحاسبة العامة في الفندق، وهكذا فالعمل المحاسبي هنا مجزاً من ناحية ولا مركزي من ناحية ثانية، ثم تصب المعلومات كلها لدى دائرة حسابات الفندق.
- ضرورة وجود نظام تقارير فعال لضبط النشاط يوماً بيوم وإعلام المستويات الإدارية المسؤولة، حتى تكونو قرارات الإدارة مرشدة وسليمة.
- ضرورة وجود نظام رقابة داخلية فعال حفاظاً على أصول الفندق وحقوقه.

خامساً: قسم المحاسبة: وظائفه وهيكله الإداري:-

نظراً لأهمية قسم المحاسبة في بحث "محاسبة الفنادق" فإننا نعرض المهام المناطة بقسم إدارة الحسابات المالية، وكذلك مهام المدير المالي (Controller) باعتباره رئيساً لقسم المحاسبة، ثم نقدم "اقتراحاً" لهيكل تنظيمي لإدارة الحسابات في فندق كبير، فالهياكل التنظيمية تختلف تبعاً لحجم الفندق وتنوع أنشطته وارتباطها بالهيكل الإداري المعتمد في الفندق.

1. مهام قسم إدارة الحسابات والمالية:

يمكن تقسيم وظيفة إدارة الحسابات والمالية إلى المجموعات التالية:

- حسابات الإيرادات: مصنفة حسب المراكز الإيرادية وبما ينسجم وتخطيط مراكز المسؤولية المعتمد وترقيم دليل الحسابات وإعداد لقوائم المالية، خاصة قوائم دخل المراكز وقامئة دخل الفندق ككل.
- حسابات المصروفات: مصنفة حسب المراكز الإيرادية والمراكز المساندة وإلى مصروفات تشغيلية غير قابلة للتوزيع ومصروفات ثابتة، كل ذلك بما ينسجم مع دليل الحسابات وإعداد القوائم المالية.
- حسابات الرواتب وملحقاتها: تتضمن الرواتب النظامية والعمل الإضافي ورواتب الإجازات والعطل والحوافز والمكافآت وكذلك المنافع العينية المقدمة للعاملين من وجبات طعام مجانية وسكن مجاني، ثمن تصنيف الرواتب وملحقاتها حسب مراكز المسؤولية المختلفة من إيرادية ومساندة وبما ينسجم مع دليل الحسابات وإعداد القوائم المالية.
- حسابات الذمم المدينة في دفتر الأستاذ العام كحساب مراقبة إجمالي ودفاتر الأستاذ المساعدة (نزلاء، عملاء، وكالات سفر وسياحة، مقبوضات مقدمة لحجوزات الغرف، الحسابات النتاجة عن الولائم والأفراح، المؤتمرات).
- محاسبة المقبوضات النقدية لدى الصناديق الفرعية في المكتب الأمامي وفي المطعم وباقي منافذ الفندق وتسليم المتحصلات النقدية إلى أمين الصندوق الرئيسي الذي يقوم بإيدعاها في حسابات الفندق في البنك يومياً، وتجدر الملاحظة أن بطاقات الائتمان البنكية مثل (American Express, Carte Blanche, Diners Club) فهي صادرة عن شركات معروفة عالمياً ويتطلب تحصيليها عمولات إضافية كما يستغرق التحصيل مدة زمنية طويلة نسبياً، لذلك فإن بطاقات الائتمان غير البنكية تثبت محاسبياً في حساب مديني بطاقات الائتمان وذلك حتى يتم تحصيلها من الشركات المصدرة لتلك البطاقات.

- محاسبة المدفوعات النقدية: وهي المدفوعات الجوهرية التي لا تتم عن طريق صندوق العمليات النثرية، فتصدر بها شيكات بنكية أصولاً لمنع الغش والتلاعب ورفع فعالية نظام الرقابة الداخلية، مع ملاحظة أن غالبية الفنادق الكبرى تمسك حساباً بنكياً خاصاً برواتب وأجور العاملين لديها وتدفع الرواتب المستحقة عليها بشيكات انسجاماً مع متطلبات نظام الرقابة الداخلية.
- صندوق المصروفات النثرية: لدفع المصروفات الثانوية التي لا تتجاوز مبلغاً معيناً تحدد سقفه إدارة الفندق ويمسك الصندوق وفق نظام السلفة المستديمة (Imprest System).
- إعداد القوائم المالية: هناك نوعان من القوائم المالية:

1) قوائم مالية لخدمة إدارة الفندق، وتسمى أحياناً بالقوائم المالية الداخلية، وهي قوائم تعد شهرياً مزودة ببيانات تفصيلية عن إيرادات ومصروفات كل مركز من المراكز الإيرادية والمساندة، تقدم للإدارة على أساس شهري وعلى أساس تراكم الأشهر المنصرمة في العام الحالي، إضافة إلى إجراء المقارنة مع ما يقابلها في السانة الماضية وما يقابلها في الخطة المعتمدة خلال السنة الجاريةلتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة.
2) قوائم مالية خارجية تنشر سنوياً، وتتسم عموماً بالإفصاح عن البيانات الإجمالية للمستخدمين الخارجيين من مساهمين ومستثمرين ودائنين، ويتم النشر بما ينسجم وقانون الشركات المساهمة المطبق ومع متطلبات بورصة الأوراق المالية إذا كانت أسهم الفندق خاضعة للتداول في السوق المالي.

- الدقيق الداخلي: تدقيق مستندات القيد والتأكد من سلامتها والتأشير عليها بما يسمح بإثباتها محاسبياً في دفاتر اليومية المساعدة، حتى ترحل شهرياً إلى دفتر الأستاذ العام.

- الموازنات التخطيطية: إعداد موازنات نقدية من المقبوضات والمدفوعات وأساليب التمويل المحتملة لتغيطة العجز في حالة وجوده أو لاستثمار الفائض وإعداد موازنات تشغيلية لمراكز المسؤولية المختلفة في الفندق.
- الإحصاءات اليومية والشهرية والتراكمية خلال السنة بهدف مراقبة العمليات التشغيلية وإجراء التحليل المالي مع عقد المقارنات الأفقية والرأسية.

2. مهام المدير المالي:

إن المدير المالي ومدير الحسابات (Controller) هو الطرف المسؤول عن القيام بتلك المهام السابقة وتتبع حسن تنفيذها، ويكون المدير المالي عادة تابعاً للمدير العام وفق هيكل التنظيم الإداري للفندق، فهومسؤول عن الإدارة الحقيقية والفعالة للمعلومات المالية اليومية للفندق وتقديمها – ربما – يومياً في صورة تقرير إلى المالكين أو إدارة الفندق، فعمل مدير الحسابات ليس فقط في قسمه، وإنما يقرر لمدير عام الفندق لتحديد أنشطة وإيرادات ومصروفات الأقسام الأخرى. كما يعتمد المدير العام على مديره المالي لتزويده بصورة عن الوضع المالي والنقدي لكل قسم من الأقسام.

وتقع ضمن مسؤولية المدير المالي أيضاً الإشراف على الإثبات المحاسبي في المجموعة الدفترية وإعداد القوائم المالية وكذلك إعداد الموازنات التخطيطية وعقد المقارنات والتحليلات.

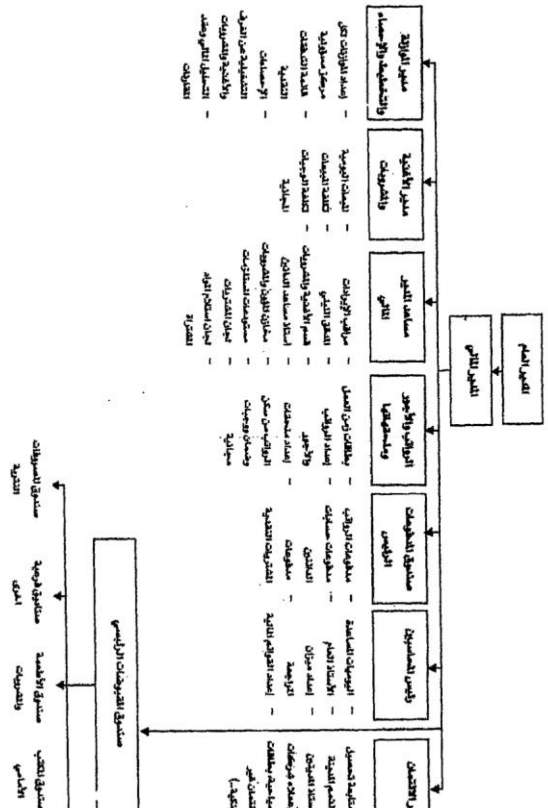
ولتوضيح أبعاد مهام المدير المالي ورئيس قسم الحسابات نذكر النقاط الرئيسية التالية:

- توصيل المعلومات المالية للإدارة في الوقت المناسب.
- المشاركة في صنع القرار باعتباره مساعد المدير العام للشؤون المالية أو عضو اللجنة التنفيذية في الفندق.
- تفسير وإبداء الرأي حول المقترحات التي تدرسها الإدارة.

- التبنؤ القصير الأجل (SHORT TERM).
- الموازنة أو التخطيط على الأساس السنوي.
- مسؤوليات أخرى: وهي إظهار إيرادات ومصروفات مراكز المسؤولية المختلفة، توصيل المعلومات المالية إلى الإدارات والأقسام المختلفة، تنظيم الرقابة الداخلية والمالية.

3. هيكل تنظيمي لقسم المحاسبة:

لا يوجد شكل محدد لتنظيم هيكلية قسم المحاسبة، فهناك عوامل عدة تؤثر في التنظيم، حجم الفندق، تنوع الأنشطة، طريقة المعالجة المحاسبية: يدوية أو نصف يدوية أو آلية باستخدام الحاسوب، ومع ذلك هناك قواسم مشتركة تظهر دوماً في تنظيم قسم المحاسبة، وفيا يلي نعرض "نموذجاً" لهيكل قسم المحاسبة في فندق كبير.


المدير العام
المدير المالي
مدير الائتمان
رئيس المحاسبين
صندوق المدفوعات الرئيس
الرواتب والأجور وملحقاتها
مساعد المدير المالي
مدير الأغذية والمشروبات
مدير الموازنة والتخطيط والإحصاء
- متابعة تحصيل الذمم المدينة
- أستاذ المدينين (عملاء شركات سياحية، بطاقات ائتمان غير بنكية..)
- اليوميات المساعدة
- الأستاذ العام
- إعداد ميزان المراجعة
- إعداد القوائم المالية
- مدفوعات الرواتب
- مدفوعات حسابات الدائنين
- مدفوعات المشتريات النقدية
- بطاقات زمن العمل
- إعداد الرواتب والأجور
- إعداد ملحقات الرواتب من سكن وضمان ووجبات مجانية
- مراقب الإيرادات
- المدقق الليلي
- قسم الأغذية والمشروبات
- أستاذ مساعد الدائنين
- مخازن المؤون والمشروبات
- مستودعات المستلزمات
- لجان المشتريات
- لجان استلام المواد المشتراة
- المبيعات اليومية
- تكلفة المبيعات
- تكلفة الوجبات المجانية
- إعداد الموازنات لكل مركز مسؤولية
- قائمة التدفقات النقدية
- الإحصاءات التشغيلية عن الغرف والأغذية والمشروبات
- التحليل المالي وعقد المقارنات
صندوق المقبوضات الرئيسي
صندوق المكتب الأمامي
صندوق الأطعمة والمشروبات
صناديق فرعية اخرى
صندوق للمصروفات النثرية

سادساً: هيكل الإريادات والمصروفات والربحية:

في ختام هذا الفصل نرى أن من المفيد عرض الهيكل النسبي لإيرادات ومصروفات صناعة الفندقة ومستوطة الربحية في أهم المراكز الإيرادية، فالهيكل النسبي المئوية يوضح الأهمية النسبية لإيرادات المراكز التشغيلية كما ويظهر الأهمية النسبية لبنود المصاريف.

ويجب الإشارة إلى أن تلك المتوسطات الإيرادية والمصروفاتية تمثل متوسطات "الصناعة الفندقية" وأن واقع كل فندق قد يبعد كثيراً أو قليلاً عن تلك المتوسطات حسب حجم الفندق وحسب التركيز على بعض الأنشطة الفندقية بصورة خاصة أكثر من الأنشطة الأخرى، كالتركيز على خدمة المطعام الفخمة والمشروبات والترفيه، فقد يرتفع إيراد الأغذية والمشروبات في بعض الفنادق الفخمة ليصل إلى 40٪ من مجموع إيرادات الفندق، بينما لا تتجاوز إيرادات المطاعم والمشروبات في الهيكل النسبي المئوي لصناعة الفندقة 28٪.

إن الهيكل النسبي للإيرادات والمصروفات في صناعة الفندقة يقدم نقاط ارتكاز للمقارنة والتحليل في المشروعات القائمة ولدراسة الجدوى الاقتصادية في المشروعات الجديدة.

في دراسة عن صناعة الفندقة في الولايات المتحدة الأمريكية لعام 1989 كان المتوسط الموزون (Weighted Mean) لهيكل الإيرادات والمصروفات على النحو التالي:

الهيكل النسبي للإيرادات

٪55.2	المبيت
٪20.3	الأغذية
٪9.4	الأقسام التشغيلية الأخرى
٪7.1	المشروبات
٪4.9	الإيجارات والدخول الأخرى
٪1.9	إيرادات الهاتف
٪1.2	دخل ثانوية من الأغذية والمشروبات
٪100	

الهيكل النسبي للمصروفات

٪33.7	الرواتب وملحقاتها
٪15.3	مصروفات الأقسام
٪9.9	فوائد مدينة
٪7.1	إهلاك وإطفاء
٪6.8	تكاليف الأغذية
٪6.3	مصروفات إيجار
٪5.6	مصاريف إدارية عامة
٪5.1	التسويق
٪3.8	الطاقة،كهرباء،محروقات.
٪2.6	صيانة الممتلكات والمعدات
٪2.2	رسوم الإدارة "المستأجرة"
٪1.6	تكاليف المشروبات
100	

الهيكل النسبي لدخل الفندق

٪70	الدخل من الغرف
٪15	الدخل من الأغذية
٪10	الدخل من المشروبات
٪5	مصادر اخرى
٪100	

3

الفصل الثالث

المحاسبة في الأنشطة السياحية والفندقية بالقطاع الخاص

المحاسبة في الأنشطة السياحية والفندقية بالقطاع الخاص

صدر القانون رقم 1 لسنة 1973 المعدل بالقانون 102 لسنة 1993 الخاص بالمنشآت السياحية والفندقية وقد نص في مادته الأولى تعريف المنشآت الخاضعة لهذا القانون على النحو التالي:

المنشآت السياحية هي الأماكن المعدة أساساً لاستقبال السياح وتقديم الخدمات المختلفة من مأكولات ومشروبات والتي يتم استهلاكها في نفس المكان كالملاهي والنوادي الليلية والكازينوهات والحانات والمطاعم التي يحددها قرارا وزير السياحة وبالتالي تعتبر منشأة سياحية الشركة التي تقدم خدماتها للسياحة الداخلية والخارجية أو الوكلاء عن شركات عالمية وكذلك المنشآت التي تمتلك وسائل النقل المختصة لنقل السائحين في رحلات برية أو نيلية أو بحرية والتي يتم تحديد نشاطها بقرار من وزير السياحة.

كما يعرف القانون المنشآت الفندقية بأنها الأماكن المعدة لإقامة النزلاء والسائحين وتشمل الفنادق والبنسيونات والقرى السياحية والفنادق العائمة والبواخر السياحية وأي مكان لإقامة السائح. كذا الاستراحات والشقق المفروشة التي يصدر بتحديدها قرار من وزير السياحة.

كما صدر القانون رقم (8) لسنة 1997 والخاص بضمانات وحوافز الاستثمار والذي يسرى على جميع الشركات والمنشآت أيا كان النظام القانوني الخاضعة له، ومنها المنشآت التي تزاول نشاطها في مجال الفنادق والشقق الفندقية، والقرى السياحية، النقل والسياحة حيث تمنح هذه المنشآت بإعفاءات ضريبية تمثل حافزاً هاماً على الاستثمار في النشاط السياحي.

تنظيم العلاقة بين العملاء ومستغلي المنشآت السياحية الفندقية:

صدر قرار وزير السياحة رقم 343 لسنة 1974 بتحديد الالتزامات الأساسية التي يجب على مستغلي المنشآت الفندقية أو السياحية أتباعها في علاقتهم بالنزلاء أو المترددين على المنشأة كما يلي:

1. يجب أن يكون لكل منشأة مدير مسئول يتولى تنظيم العمل بها وفقاً لقواعد الخدمة والإدارة.
2. على مستغلي المنشآت الفندقية أو السياحية إتباع الالتزامات الأساسية التالية في علاقتهم بالنزلاء المترددين على المنشأة:

أ. لا يجوز الامتناع عن حجز الأسرة الحالية بالمنشآت الفندقية أو تأجيرها إلا إذا امتنع طالب الحجز عن تقديم الضمانات المطلوبة أو إذا كان لدى هذه المنشآت أسباب جبرية.

ب. لا يجوز للمنشآت الفندقية أو السياحية أن تفرض على النزيل الإقامة بغرفة بسريرين أو أكثر في حالة وجود غرف خالية بسرير واحد.

ج. لا يجوز للمنشآت الفندقية أو السياحية أن تعلق المبيت أو تناول الوجبات أو المأكولات أو المشروبات على أي شرط من الشروط.

د. للمنشأة الفندقية مطالبة النزلاء بالمبالغ المستحقة عليهم في نهاية كل أسبوع إلا إذا اتفق على غير ذلك، كما يجوز لأسباب جدية مطالبة النزلاء المستحق عليهم يومياً ومقدماً أو مطالبتهم بتقديم ضمان مالي لا يتجاوز أجر ثلاثة أيام.

ه. يجب على المنشأة أن تعطي لكل عميل فاتورة بقيمة المبالغ المطلوبة منه.

3. بالنسبة لحجز الغرف بالمنشآت الفندقية وكذلك الغاء الحجز يجب أن يتم في حدود المحدد بقرار وزير السياحة رقم 343 لسنة 1974 مع مراعاة التعويض الذي يجب أن يتحمله العميل في حالة الغاء الحجز.

4. لصاحب المنشأة الفندقية الحق في حجز الامتعة والملابس وكذلك المتعلقات يقدمها العميل في حالة عدم سداده للفاتورة كما يحق له فضلاً عن ذلك طلب مغادرة النزيل فوراً.

أنواع المنشآت السياحية والفندقية:

تقسم المنشآت الفندقية إلى خمس درجات هي:

ممتـــازة – أولى (أ ★★★★★) – أولى (ب ★★★★) – ثانيـــة (أ ★★★) ثانيـة (ب ★★) وذلك طبقاً للشروط والمواصفات المقررة لكل وفقاً للقواعد التي يحددها قرار وزير السياحة وتتولى الإدارة العامة للرقابة على الفنادق والمحال العامة تحديد أسعار الإقامة لكل نو من أنواع تلك المنشآت السياحية الفندقية وتعتبر منشأة خارج التقييم المنشآت الفندقية التي لا تندرج تحت أحدى الدرجات السابقة.

الأشكال القانونية للمنشآت السياحية والفندقية:

تتخذ المنشآت السياحية والفندقية أحد الأشكال القانونية الآتية:

1. **المشروع الفردي:**

حيث يستثمر أحد الأفراد رأس ماله في مشروع سياحي أو فندقي مما ينطبق عليها القانون رقم 1 لسنة 1973 المعدل بالقانون 102 لسنة 1993. ويعتبر صاحب المشروع مسئولاً عن إدارة المشروع وبالتالي فإن الأرباح أو الخسائر إنما تعتبر عن مجهود صاحب المشروع والتي تضاف أو تخصم من رأسماله.

كما تناول القانون 159 لسنة 1981، رقم 43 لسنة 1988 وقانون 230 لسنة 1989 بإصدار قانون الاستثمار وكذلك القانون رقم 203 لسنة 1991

بشأن قطاع الأعمال العام إجراءات تكوين شركات التوصية بالأسهم والتضامن والشركات المساهمة الخاصة والعامة على النحو الآتي:

شركات التضامن:

قد يشترك عدة أشخاص في مشروع سياحي أو فندقي وذلك بتكوين شركة تضامن حيث يعتبر جميع الشركاء متضامنون على التزامات الشركة وكذلك عن خسائرها مسئوليتهم غير محدودة أي قد تشمل رأسمالهم وكذلك أموالهم الخاصة ويتم توزيع الأرباح بين الشركاء بالنسب المتفق عليها في عقد الشركة أو بنسبة رؤوس المال وغالباً تكون هذه الشركات مكونة من شريكين أو أكثر تربطهم صلة قرابة.

شركة التوصية البسيطة:

قد يشترك أحد الأفراد مع فرد آخر في تكوين مشروع سياحي أو فندقي حيث يكون أحد شركاء متضامن أي مسئول مسئولية غير محددة عن التزامات الشركة والشركاء الآخرين موصين أي تحدد مسئوليتهم في حدود حصتهم في رأس المال، وتعتبر الإدارة من حق الشريك المتضامن حيث لا يجوز للشريك الموصي إدارة الشركة، ويتم توزيع الأرباح والخسائر طبقاً للشروط المتفق عليها في عقد الشركة وتنفيذ ما يتطلبه قانون الشركات من إجراءات قانونية ومالية وإعداد حسابات ختامية.

الشركات المساهمة:

نظراً لكبر حجم الاستثمارات في المشروعات السياحية والفندقية فقد تتخذ الشركة شكل الشركات المساهمة وذلك بطرح الأسهم للاكتتاب العام حيث يقوم الجمهور في الاكتتاب فيها عن طريق أحد البنوك المعتمدة، وقد تكون هذه الشركات شركات مساهمة وشركات تساهم فيها عن طريق البنوك المعتمدة، وقد

تكون هذه الشركات شركات مساهمة وشركات توصية بالأسهم وشركات ذات المسئولية المحدودة – ويتكون لهذه الشركات مجلس إدارة يحدد ا لقانون عدد أعضائه ويتم انتخابه عن طريق الجمعية العمومية للمساهمين وللمساهم الحق في الحصول على الأرباح في حدود عدد الأسهم التي يمتلكها ويمكن له التصرف في الأسهم بالبيع أو التنازل للغير.

وتنقسم الدراسة في هذا الفصل إلى قسمين حيث يتناول الأول منها المحاسبة في المنشآت السياحية بالقطاع الخاص ويتناول الثاني المحاسبة في المنشآت الفندقية بالقطاع الخاص.

4

الفصل الرابع

المحاسبة في الأنشطة السياحية بالقطاع الخاص

المحاسبة في الأنشطة السياحية بالقطاع الخاص

يتناول هذا الفصل المحاسبة في المنشآت السياحية الخاص وذلك على النحو التالي:

1. تكوين رأس المال في المنشآت السياحية.
2. النظام المحاسبي في المنشآت السياحية.
3. الحسابات الختامية والميزانية العمومية في المنشآت السياحية.

تكوين رأس المال:

في حالة المنشآت الفردية فإن صاحب المشروع يقدم رأسماله أو عينا في شكل أصول ويتم إثبات ذلك في دفتر اليومية العامة كما يلي:

مثال (1):

في أول يناير 2007 استثمر محمد مبلغ 100000 دينار في تكوين مشروع سياحي حيث فتح حساب جاري بنك الأردن أود فيه 80000 دينار والباقي أحتفظ به في خزينة المنشأة.

والمطلوب قيود اليومية في دفاتر محمد.

قيود يومية منشأة محمد السياحية

منه	له	البيان د.م	التاريخ
		من مذكورين	2007/1/1
80000		حـ/ البنك 11	
20000		حـ/ الخزينة 12	
	100000	إلى حـ/ رأس المال 21	
		اثبات تكوين رأس المال وإيداع 80000	
		ببنك الأردن باسم المشروع	

مثال (2):

نفترض أن محمد بدأ مشروعه السياحي في 2007/1/1 بتقديم الأصول الآتية كرأسمال المشروع والتي تبلغ قيمته 200000 دينار.

أراضي	40000 دينار
مباني	50000 دينار
أثاث	10000 دينار
سيارات	40000 دينار
نقدية	60000 دينار

وقد افتتح حساب جاري بالبنك باسم منشأة محمد السياحية وذلك بإيداع مبلغ 30000 دينار.

والمطلوب:

1. اثبات تكوين رأس المال.
2. تصوير الميزانية العمومية الافتتاحية للشركة في تاريخ التكوين.

الحل:

1. دفتر يومية منشأة محمد السياحية

منه	له	البيان	د.م	التاريخ
		من مذكورين		2007/1/1
40000		حـ/ الأراضي	11	
50000		حـ/ المباني	12	
10000		حـ/ الأثاث	13	
40000		حـ/ السيارات	14	
60000		حـ/ الخزينة	16	
	200000	إلى حـ/ رأس المال	21	
		اثبات تكوين رأس المال بالمشروع الجديد		

2. الميزانية الافتتاحية لمنشأة محمد السياحية في 2007/1/1

أصول			خصوم	
أصول ثابتة			200000	رأس المال
أراضي	40000			
مباني	50000			
سيارات	10000			
أثاث	40000			
	-	140000		
أصول متداولة				
نقدية بالبنك	30000			
نقدية بالخزينة	30000			
	-	60000		
		200000	200000	

رأس المال في شركات الأشخاص:

وقد يشترك محمد مع آخرين في تكوين شركة سياحية تأخذ شكل تضامن وفي هذه الحالة يتم الاتفاق على نصيب كل شريك في رأس المال وقد يقدم كل شريك حصته في راس المال نقداً أو عيناً.

مثال (3)

في 2007/1/1 اتفق محمد ومحمود وأحمد في تكوين شركة الإخلاص السياحية برأس مال قدره 240000 دينار يقسم بنسبة 1: 2: 3 بين الشركاء وقد تم سداد نصيب كل منهم بالبنك الأهلي بتاريخ 2007/2/1.

والمطلوب:

قيود اليومية والميزانية الافتتاحية في تاريخ التكوين.

الحل:

يوسط حـ/ حصص الشركاء وذلك بأن يجعل مديناً بحصة كل شريك في رأس المال ويقفل هذا الحساب بعد السداد لكل شريك والرصيد المتبقي يمثل الجزء غير المسدد من رأس المال لكل شريك – ويتم أثبات ذلك في دفتر اليومية للشركة كما يلي:

الخطوة الأولى:

تحديد كل شريك

الشريك محمد 240000 × 1 ÷ 6 = 40000 دينار

الشريك محمود 240000 × 2 ÷ 6 = 80000 دينار

الشريك محمد 240000 × 3 ÷ 6 = 80000 دينار

240000 دينار

الخطوة الثانية:

إجراء قيود يومية بشركة الإخلاص السياحية:

منه	له	البيان	د.م	التاريخ
		من ح/ حصص الشركاء		2007/1/1
40000		حصة محمد	11	
80000		حصة محمود	12	
120000		حصة أحمد	13	
		إلى ح/ رأس مال الشركاء	21	
	40000	ح/ رأس مال محمد	22	
	80000	ح/ رأس مال محمود	23	
	120000	ح/ رأس مال أحمد	14	
		إثبات حصة كل شريك في رأس المال		
		من ح/ البنك	11	2007/2/1
240000	40000	إلى ح/ حصص الشركاء	12	
	80000	حصة محمد	13	
	120000	حصة محمود		
		حصة أحمد		
		إثبات سداد حصص الشركاء		

الميزانية الافتتاحية في 2007/1/1

أصول		خصوم	
240000	نقدية بالبنك		رأس المال
			40000 محمد
			80000 محمود
			120000 أحمد
		240000	
240000		240000	

مثال (4):

نفرض أن محمد ومحمود وأحمد كونوا شركة النور السياحية في 2007/1/1 برأس مال قدره 240000 دينار بنسبة 1: 2: 3 وقدم الشركاء نصيب كل شريك في راس المال كما يلي:

الشريك محمد قدم أثاث بمبلغ 20000 دينار وسدد الباقي نقداً.

الشريك محمود قدم ارض قيمتها 60000 دينار وسدد الباقي نقداً.

الشريك أحمد قدم 4 سيارات رحلات قيمة كل سيارة 30000 دينار.

وقد تم تقديم الحصص العينية و النقدية في 2007/2/1

المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية.
2. تصوير الميزانية الافتتاحية في تاريخ التكوين.

يلاحظ أن الأنفاق على الشركة تم في 2007/1/1 وتحديد نصيب كل شريك في رأس المال وفي 2007/2/1 تم تنفيذ الأنفاق لذلك يوسط حـ/ حصص الشركاء كما يلي:

الحل:

حصة كل شريك في رأس المال:

الشريك محمد= 240000 × 1 ÷ 6 = 40000 دينار(20000 اثاث+20000 نقداً)

الشريك محمود= 240000× 2 ÷ 6= 80000 دينار(60000 أراضي+20000 نقداً)

الشريك احمد = 240000 × 3 ÷ 6 = 120000 دينار (4 سيارات + 30000 نقداً)

منه	له	البيان	د.م	التاريخ
		من حصص الشركاء		2007/1/1
40000		حصة محمد	11	
80000		حصة محمود	12	
120000		حصة أحمد	13	
		إلى حـ/ رأس مال الشركاء	21	
	40000	محمد	22	
	80000	محمود	23	
	120000	أحمد		
		إثبات حصة كل شريك في رأس المال	14	
		من مذكورين	15	2007/2/1
40000		حـ/ أثاث	11	
20000		حـ/ البنك		
	60000	إلى حـ/ حصة محمد		
		إثبات سداد حصة محمد برأس المال	12	
			15	
		من مذكورين	12	2007/2/1
6000		حـ/ الأراضي		
20000		حـ/ البنك	17	
	80000	إلى حصة / محمود	13	
		إثبات سداد حصة الشريك محمود		
120000		من حـ/ السيارات		2007/2/1
	120000	إلى حـ/ حصة أحمد		
		إثبات سداد حصة الشريك أحمد		

الميزانية الافتتاحية لشركة النور السياحية في 2007/2/1:

أصول					خصوم
		أصول ثابتة			رأس المال
	60000	أراضي		40000	محمد
	120000	سيارات		80000	محمود
	20000	اثاث		120000	احمد
200000		أصول متداولة	240000		
40000		نقدية بالبنك			
240000			240000		

تكوين رأس المال في الشركة السياحية المساهمة:

ينظم القانون رقم 159 لسنة 1981 إجراءات تكوين الشركات المساهمة في القطاع الخاص كما ينظم القانون رقم 1 لسنة 1973 المعدل بالقانون 102 لسنة 1993 إجراءات تكوين الشركة السياحية وبالتالي فإن تكوين شركة سياحية مساهمة يجب أن يستوفى اشتراطات كل من القوانين والقرارات المنظمة لذلك. ويقسم رأس المال إلى حصص متساوية تسمى أسهم لا يقل السهم عن خمسة جنيهات ولا يزيد عن 1000 جنيه وقد يكتتب المؤسسين في رأس المال بالكامل أو قد يتم الاكتتاب في جزء من رأس المال ويطرح الباقي للاكتتاب العام عن طريق أحد البنوك.

مثال (5):

تكونت الشركة المساهمة للخدمات السياحية برأس مال قدره مليون دينار ومقسم إلى 100000 سهم القيمة الاسمية للسهم 10 دينار وقد اكتتب المؤسسين في 40000 سهم وطرح الباقي للاكتتاب العام حيث تم تغطية الاكتتاب بالكامل.

المطلوب:

قيود اليومية لإثبات تكوين الشركة.

الحل:

قيمة الأسهم للمؤسسين = 40000 × 10 دينار = 400000 دينار.

400000 من حـ/ بنك اكتتاب

400000 إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية

الأسهم المطروحة للجمهور 60000 × 10 دينار = 600000 دينار

600000 من حـ/ بنك اكتتاب

600000 إلى حـ/ أسهم مكتتب فيها

عند إصدار الأسهم

600000 من حـ/ بنك اكتتاب

600000 إلى حـ/ رأس مال الأسهم العادية

تحويل حـ/ بنك اكتتاب إلى حـ/ البنك جاري

1000000 من حـ/ البنك جاري

1000000 إلى حـ/ البنك اكتتاب

وتظهر الميزانية الافتتاحية للشركة المساهمة بعد التكوين كما يلي:

اصول	م.ع في 2007/1/1		خصوم
1000000	نقدية بالبنك		رأس المال
		1000000	100000 سهم × 10 دينار مدفوع بالكامل
1000000		1000000	

الأسـهم: عبـارة عـن صـكوك يـتم طرحهـا باكتتـاب وهـي قابلـة للتـداول والانتقـال أمـا بطريـق التسليم وأمـا بالقيد. ويحصل حامل السند على عائد يمثل نصيب السهم من صافي الأرباح السنوية.

النظام المحاسبي في المنشآت السياحية:

نظـراً لطبيعـة النشـاط السـياحي باعتبـاره يجمـع بـين عـدة أنشـطة متباينـة بالإضـافة إلى أنـه يجمـع بـين نشـاط الخـدمات السـياحية والنشـاط التجـاري، فيكون من الضروري أن يتبع في تخطيط النظام المحاسبي طريقة المحاسبة في المنشآت ذات الأقسام، ويترتب على ذلك عدة مشاكل محاسبية، أهمها كيف يتم تحديد نتيجة كل قسم أو نشاط من الأنشطة على حده وذلك لإمكان الحكم بطريقة موضوعية على نجاح هذا النشاط أو فشل نشاط آخر كما يجب أن تعد التقارير المالية لإدارة المنشأة السياحية والتي عن طريقها يمكن معرفة مواطن القوة والضعف في الأنشطة المختلفة، كما يجب أن تعد النظام المحاسبي بحيث يقدم التقارير المطلوبة في الوقت المناسب وبأقل تكلفة ممكنة مع مراعاة اشتراكات الرقابة الداخلية.

أنشطة المنشآت السياحية:

يوجد أكثر من تعريف للسياحة ومنها أن السياحة هي "مجموعة من الظواهر والعلاقات التي تنشأ نتيجة لسفر وإقامة الشخص الأجنبي إقامة مؤقتة وبحيث لا تتحول إلى إقامة دائمة أو ترتبط بعمل وهذا التعريف يوضح الحقائق التالية:

1. تنشأ السياحة نتيجة لتنقل الأشخاص وإقامتهم في أماكن مختلفة.
2. تتضمن السياحة السفر والإقامة بما في ذلك الأنشطة المترتبة عليها.
3. يكون السفر والإقامة في غير المكان الذي اعتاد أن يقيم فيه السائح أو لأغراض العمل.

وتشتمل المنشآت السياحية ما يلي:

1. الرحلات:

أ. السياحة الداخلية.
ب. السياحة الخارجية.
ج. السياحة الدينية.

2. حجز تذاكر السفر بشركات الطيران والبواخر وحجز الفنادق.
3. الإسكان السياحي والقرى السياحية ونظام المشاركة في الوقف.
4. النقل السياحي.
5. الخدمات السياحية.

سنتناول كل نشاط من الأنشطة السابقة مع التركيز على الإيرادات والمصروفات وأهم المستندات المستخدمة وذلك تمهيداً لإعداد حسابات ختامية للأنشطة المختلفة للشركة السياحية.

1) نشاط الرحلات:

تقوم الشركات السياحية المتخصصة بتنظيم رحلات في مجموعات أو أفواج سياحية شاملة كل عناصر الرحلة (النقل السياحي – الإقامة – الزيارات ... الخ) وتتميز هذه الرحلات بشمولها لتكاليف الرحلة وانخفاض أسعارها حيث يكون لها برامج تتفق مع الأفواج وقدراتهم المالية. ويقسم الرحلات إلى ما يأتي:

أ. رحلات زيارة المدينة:

وهي قيام مجموعة بزيارة الأماكن السياحية مثلاً العقبة على سبيل المثال مع طلب مرشد سياحي فتقوم شركة السياحة بإعداد برنامج للرحلة وميزانية تقديرية.

مثال (1):

طلبت كلية السياحة والفنادق من مكتب "مينا تورز" بالأقصر تنظيم رحلة سياحية لزيارة مدينة الأقصر والمعالم الأثرية فيها لعدد 50 طالب وطالبة وقد حصلت الشركة على 20 دينار من كل فرد نظير الخدمات السياحية الآتية:

زيارة معبد الكرنك – زيارة وادي الملوك – زيارة الملكات.

زيارة مبعد الأقصر – زيارة معبد الرونيوم – معبد حتشبسوت.

زيارة مدينة حابو – وزيارة الصوت والضوء بالأقصر.

ومبلغ رسوم الدخول للأماكن السياحية السابقة 250 قرش للفرد، رسوم دخول الصوت والضوء دينار واحد للفرد، وقد أجرت الشركة باص بمبلغ 350 دينار، كما استعانت بمرشد سياحي نظير مبلغ 50 دينار.

والمطلوب:

1. إجراء قيود ا ليومية اللازمة لإثبات الإيرادات والمصروفات بالرحلة.
2. إعداد تقرير عن متوسط تكلفة الرحلة للفرد وصافي أرباح الشركة السياحية عن الرحلة.

الحل:

تكاليف الرحلة:

زيارة المعابد السياحية = 0.25 × 7 × 50	=	87.50
إيجار سيارة لمدة يوم	=	350.00
مرشد سياحي	=	50.00
رسوم الصوت والضوء	=	50.00
		542.500

الإيرادات:

50 × 20 = 1000 دينار

1000 من حـ/ نقدية بالبنك

4000 إلى حـ/ زيارة مدينة الأقصر مجموعة (—)

المصروفات:

542.5 من حـ/ رحلة مدينة الأقصر مجموعة (—)

542.5 إلى حـ/ نقدية بالبنك

ربح الرحلة:

1000 – 542.5 = 457.5 دينار

457.5 من حـ/ رحلة زيارة مدينة الأقصر

457.5 إلى حـ/ إيرادات رحلة زيارة المدينة

تقرير عن إيرادات ومصروفات رحلة زيارة مدينة الأقصر:

			%	المتوسط للفرد
يوم 2007/10/2				
الإيرادات	50 × 8 =	1000.000	10٪	20.000
المصروفات		542.50	54.2	10.85
		457.50	46.8	9.15

مثال (2):

افترض في المثال السابق أن الشركة السياحية ترغب في تحقيق أرباح 25٪ من إيرادات الرحلة.

فالمطلوب:

احتساب متوسط اشتراك الطالب في الرحلة .

الحل:

الإيرادات	-	المصروفات	=	الأرباح
٪100	-	٪75	=	٪25
؟		457.50		

∴ إيرادات الرحلة = 457.50 × 100 ÷ 75 = 610 دينار

متوسط اشتراك الطالب = 610 – 50 = 12.2 تقريباً.

ب. رحلات داخلية:

تتم السياحة الداخلية داخل الحدود السياحية للبلد فقد يطلب عميل أو فوج سياحي تنظيم رحلة داخلية من عمان لزيارة مدينة العقبة ورم، وتقوم شركة السياحة بتنفيذ رغبات العميل أو الفوج السياحي وإعداد البرنامج الخاص بالرحلة وتكاليف الرحلة وإضافة هامش الربح للشركة.

مثال (3):

طلبت كلية النصر للبنات بالإسكندرية من شركة "مينا تورز" للسياحة أعداد برنامج لزيارة الأماكن السياحية بالأقصر وأسوان مع السفر بالطائرة والإقامة بالفنادق شاملة الوجبات مع مرشد سياحي. ويتكون الفوج من 50 طالب وطالبة واشتراك الفرد 250 دينار وفيما يلي كشف المصروفات الخاص بالرحلة.

فاتورة فندق كتراكت باسوان	2358.50
رسوم زيارة الأماكن السياحية	30.00
مرشد سياحي	100.00
تذاكر الطائرة الإسكندرية / أسوان والعودة	8000.00
تأجير عدد (2) باص بالأقصر وأسوان	70.00
مصاريف نثرية أخرى	71.00

فإذا علمت أن العمولة المستحقة لشركة السياحة والتي خصمت من فاتورة فندق كتراكت 224 دينار ومن شركة مصر للطيران 5٪ من قيمة الفاتورة وقد تم تنفيذ الرحلة وسداد المستحقات بشيكات.

المطلوب:

قيود اليومية بدفاتر شركة السياحة وتحديد متوسط تكلفة الفرد المشترك بالرحلة.

الحل:

فاتورة فندق كتراكت

الاستحقاق:

2358.50 من حـ/ رحلة داخلية رقم 210

إلى مذكورين

2134.50 حـ/ فندق كتراكت

224.00 حـ/ عمولة فنادق

السداد

2134.50 من حـ/ فندق كتراكت

2134.50 إلى حـ/ نقدية بالبنك

تذكرة الطائرة المستخرجة عن طريق شركة مصر للطيران

الاستحقاق

8000 من حـ/ رحلة داخلية رقم 210

إلى مذكورين

7600 حـ/ شركة مصر للطيران

400 حـ/ عملة طيران 5٪

السداد

7600 من حـ/ شركة مصر للطيران

7600 إلى حـ/ نقدية بالبنك

كشف المصاريف الأخرى

(يشمل جميع مصاريف الرحلة الأخرى).

تاجير عدد 2 باص بالأقصر	70.00
رسوم زيارة الأماكن السياحية	30.00
مرشد سياحي	100.00
مصاريف نثرية أخرى	71.50
	271.50

271.500 من حـ/ رحلة داخلية رقم 210

271.500 إلى حـ/ نقدية بالصندوق

المحصل من كلية النصر 50 × 250 = 12500 دينار

12500 من حـ/ نقدية بالبنك

12500 إلى حـ/ رحلة داخلية رقم 210

الإيرادات		12500.00
المصروفات		
الإقامة بالفنادق	2358.50	
تذاكر الطائرة	8000.00	
مصاريف أخرى	271.50	
		10630.00
صافي أرباح الرحلة		1870.00

صافي أرباح الرحلة

1870 من حـ/ رحلة داخلية رقم 210

1870 إلى حـ/ إيرادات رحلة داخلية

لاحظ أن شركة السياحة حققت أرباح صافية من الرحلة كما يلي:

زيادة الإيرادات عن المصروفات	1870.00
+ عمولة فنادق	224.00
+ عمولة تذاكر الطيران	400.00
إجمالي أرباح شركة السياحة	2494.00

ج. رحلات سريعة:

تصل أفواج سياحية إلى مدينة الإسكندرية ويطلب الفوج السياحي التوجه إلى القاهرة لزيارة الأهرام والمتحف المصري والعودة إلى بور سعيد للالتحاق بالباخرة في ميناء بور سعيد مساء اليوم التالي وتقوم شركة السياحة بإعداد باصات سياحي وتشمل مصاريف الرحلة أجرة الباص ورسوم دخول المتحف المصري والأهرامات وقيمة الوجبات الغذائية وأجر المرشد السياحي ويتم تحديد اشتراك كل فرد في الفوج.

مثال (4):

وصلت إلى ميناء الإسكندرية الباخرة القمر السعودي وعليها فوج سياحي أمريكي وقد طلب من أحدى شركات السياحة رحلة لزيارة القاهرة والعودة في نفس اليوم وقامت الشركة باستئجار عدد 5 سيارات من شركة مصر للسياحة بـ 1200 دينار إيجار الباص في اليوم وعمولة الشركة 20٪ كما سددت المستحق للمرشدين السياحيين بالقاهرة وقدرة 150 دينار بعد خصم 10٪ ضريبة مهن حرة وبلغت الإيرادات المحصلة من الفوج السياحي 10000 دينار.

الحل:

المستحق لشركة مصر للسياحة (1200 × 5 سيارات = 6000 جنيه)

6000 من حـ/ رحلة سريعة رقم 115

إلى مذكورين

4800 حـ/ شركة مصر للسياحة

1200 حـ/ عمولة استئجار سيارات

الإيرادات المحصلة

10000 من حـ/ النقدية

10000 إلى حـ/ إيرادات رحلة سريعة رقم 115

سداد المستحق

4800 من حـ/ شركة للسياحة

4800 إلى حـ/ نقدية بالبنك

المستحق للمرشدين السياحين

150 من حـ/ رحلة سريعة رقم 115

إلى مذكورين

135 حـ/ المرشدين

15 حـ/ ضريبة المهن الحرة

صافي إيرادات الرحلة رقم (115)

10000 − (150 + 6000) = 3850 دينار.

ويلاحظ أن الخدمات السياحية التي تقدم للأجانب يجب أن تسد قيمتها بالعملة الأجنبية وتدرج هذه الخدمات في كشوف الخدمات السياحية التي تقدم إلى وزارة السياحة شهرياً ضمن البيانات الإحصائية ويجب تسجيل القيمة بدفاتر الشركة السياحية بالمقابل بالدينار الأردني.

د. رحلات خارجية:

تعلن الشركة السياحية عن برنامج لرحلاتها الخارجية والتي تشمل أجر السفر بالطائرة أو الباخرة أو بالسيارات المكيفة ذهاب وعودة والمبيت بالفنادق وقد تكون الإقامة كاملة أو نصف إقامة (إفطار غذاء أو عشاء) ومصاريف الانتقالات بالباصات المكيفة ونفقات شيالة الحقائب ورسوم استخراج التأشيرات وقد تشمل الرحلة رحلات داخلية في البلاد الأجنبية.

ويسدد المشترك قيمة الاشتراك بالكامل فور قيد اسمه الرحلة المطلوبة لدى شركة السياحة وتحتفظ الشركة المنظمة للرحلة بحق إلغاء الرحلة في حالة إذا لم يصل عدد المشتركين فيها إلى الحد الأدنى لقيامها وهو عدد 20 مشترك وفي هذه الحالة ترد المبالغ بالكامل للعميل – وإذا طلب المشترك إلغاء اشتراكه قبل موعد الرحلة بـ 35 يوماً ترد له قيمة الاشتراك بالكامل ويخصم 3 دنانير فقط نظير المصاريف الإدارية وإذا لم يسدد المشترك قيمة الاشتراك بالكامل قبل موعد الرحلة بـ 35 يوماً اعتبر متنازلاً عن المكان المحجوز ويرد له مبلغ الحجز بعد خصم 3 دنانير نظير المصاريف الإدارية . وإذا طلب إلغاء الرحلة قبل قيامها لمدة من 34 – 21 يوماً يخصم 25٪ من قيمة الرحلة وقبل قيام الرحلة من 21 – 15 يوماً يخصم 35٪ من قيمة الرحلة وقبل قيام الرحلة بـ 15 يوماً يخصم 50٪ وإذا تخلف المشترك عن السفر دون أخطار يخصم 75٪ من قيمة الرحلة ويتم الرحلات الخارجية

بالاشتراك مع أحدى شركات الطيران حيث تكون قيمة التذاكر محفظة لصدور تذاكر جماعية لا تقبل التخلف عن السفر الذهاب والعودة.

ويتبع نفس قيود اليومية السابق شرحها في الرحلات الداخلية.

ه. رحلات دينية:

زادت أهمية السياحة الدينية وخصوصاً للملكة العربية السعودية وتنظم شركات السياحة رحلات للحج والعمرة تشمل الإقامة بالفنادق بمكة المكرمة والمدينة المنورة وكذلك النقل الداخلي إلى الأماكن الدينية ورسوم الحج، ومصاريف المطوفين، وتصريح وزارة السياحة بحصة لكل شركة سياحية وتتبع نفس الإجراءات المتعلقة بقيود اليومية بالنسبة لعمولة الفنادق وعمله الطيران وعمولة استئجار سيارات.

2) حجز تذاكر السفر بشركات الطيران وشركات البواخر:

أ. حجز تذاكر الطيران:

من الأنشطة الهامة للشركات والمكاتب السياحية حجز تذاكر الطيران للعملاء والمجموعات السياحية والشركات السياحية الكبرى أعضاء في هيئة الياقا العالمية حيث يكون لها حق الاحتفاظ برصيد من تذاكر شركات الطيران العالمية وذلك طبقاً لاتفاقيات بين تلك الشركات. وشركة السياحة تقوم الشركة السياحية بحجز تذاكر الطيران طبقاً لتفاصيل الرحلة المطلوبة، وشركات الطيران التي تناسب خطوطها مع خط سير الرحلة والمواعيد المحددة للسفر وتحصل الشركة السياحية على عمولة قدرها 9٪ تقريباً من القيمة الأساسية لتذكرة السفر بالطيران ويتم تحصيل قيمة التذكرة بالكامل من العميل ويستقطع العمولة الخاصة بشركة السياحة والباقي بجعل شركة الطيران دائن به حتى يتم السداد. ويلاحظ أن ضريبة المبيعات يتحملها المسافر طبقاً للقانون 11 لسنة 1991.

مثال (1):

طلبت كلية التجارة من شركة "مينا تورز" السياحية حجز عدد 10 تذاكر لأعضاء هيئة التدريس بالكلية لحضور مؤتمر علمي بزيورخ وبلغت القيمة الأساسية للتذكرة 2730 دينار يضاف إليها 124 دينار رسوم طبقاً للقوانين. و10٪ ضريبة مبيعات.

والمطلوب:

إثبات العملية بدفاتر شركة السياحة.

الحل:

القيمة الأصلية للتذاكر	2730 × 10 تذاكر	= 27300 دينار
العمولة المستحقة للشركة	27300 × 9٪	= 2477 دينار
ضريبة المبيعات	27300 × 10٪	= 2730 دينار
المبلغ المطلوب أن تسدد كلية التجارة	(27300 + 27300 + 1240)	31270 دينار
المبلغ المستحق السداد لشركة الطيران	2854 × 10	= 28540 دينار

أجمالي القيمة	31270 دينار
- العمولة	2730 دينار
المستحق لشركة الطيران	28540 دينار

قيود اليومية:

31270 حـ/ نقدية البنك

إلى مذكورين

2730 حـ/ عمولة الطيران

28540 حـ/ الخطوط الجوية السويسرية

وعند السداد لشركة الطيران:

28540 من حـ/ الخطوط الجوية السويسرية

28540 إلى حـ/ نقدية البنك

ويراعى أن السداد لشركات الطيران يتم كل 15 يوم طبقاً لتعليمات الاتحاد الدولي للطيران والتي تنظم عملية الطيران المدني.

وتعتبر العمولة التي حصلت عليها شركة السياحة من إيرادات الشركة والتي تخضع لضريبة الدخل طبقاً للقانون 87 لسنة 1993.

ويلاحظ بالنسبة للطيران الداخلي تكون العمولة 5٪ المستحقة لشركات السياحة وكذلك بالنسبة للتذاكر الصادرة من القاهرة أو الخرطوم وبالعكس للمصريين والسودانيين كما أن السداد يتم بالعمولة المصرية لتذاكر الطيران الصادرة داخل مصر للمواطنين أما الأجانب والسودانيين الرغبين في السفر إلى أوروبا والولايات المتحدة أو اية دولة اخرى يكون السداد بالدينار الأردني.

ب. حجز تذاكر البواخر:

شركات السياحة قد تكون وكيل لشركة البواخر الأجنبية وفي هذه الحالة تكون الشركة مسئولة عن سداد كافة الرسوم المقررة وفقاً للقوانين والقرارات المنفذة لها ويحتسب العمولة بالنسبة لشركات السياحة عن حجز تذاكر البواخر بواقع 11٪ من القيمة الأساسية.

مثال (2):

قامت شركة مصر للسياحة بحجز عدد 20 تذكرة إسكندرية / جدة / إسكندرية وتبلغ القيمة الأصلية للتذكرة 450 دينار يضاف 10٪ ضريبة دعم التضامن اجتماعي – 10٪ ضريبة المبيعات – كما يبلغ الرسوم والدمغة 150 دينار – وان عمولة شركة مصر للسياحة 11٪ وقد تم السداد نقداً لشركة بواخر مصر ادكو.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية في دفاتر شركة مصر للسياحة

الحل:

القيمة الأساسية للتذاكر المباعة = 450 × 20	9000 دينار
10٪ ضريبة دعم تضامن اجتماعي = 9000 × 10٪	900 دينار
10٪ ضريبة المبيعات 9000 × 10٪	900 دينار
رسوم المغادرة والدعم البحري والدمغة	150 دينار
قيمة التذاكر المباعة	10950 دينار

المستحق لشركة البواخر:

القيمة الأساسية	9000 دينار
العمولة 9000 × 11٪	900 دينار
	8010 دينار

قيود اليومية:

10950 من حـ/ الصندوق

إلى مذكورين

8010 حـ/ شركة بواخر مصر ادكو

990 حـ/ عمولة بواخر

900 حـ/ ضريبة التضامن الاجتماعي

150 حـ/ ضريبة المبيعات

150 حـ/ الرسوم والدمغات

ويتم سداد المستحقات للجهات المستقطع لحسابها ولمصلحة الضرائب وشركة البواخر يجعل هذه الحسابات مدينة والنقدية بالبنك دائن.

إلغاء تذاكر الحجز بالطيران أو البواخر:

أحياناً قد يضطر العميل إلى إلغاء السفر أو عدم تكملة الرحلة والعودة دون استخدام الكوبونات الخاصة لبعض الدول المقررة زيارتها. فإذا فرض أن التذكرة

للولايات المتحدة الأمريكية مع الوقف بفرنسا وقيمة التذكرة الأساسية 1200 دينار وعمولة شركة السياحة 9٪، وقد قرر العميل العودة من فرنسا والمبلغ المطلوب رده للعميل 500 دينار يكون المعالجة المحاسبية لذلك كما يلي:

من مذكورين

455 حـ/ الخطوط الجوية الفرنسية

45 حـ/ عمولة الطيران (500 × 9٪)

500 إلى حـ/ تذكرة طيران ملغاه

ويتم السداد للعميل بالقيد الآتي:

500 من حـ/ تذاكر طيران ملغاه

500 إلى حـ/ نقدية بالبنك

ويطبق نفس القواعد على شركات البواخر عند إلغاء تذكرة الحجز في المواعيد المحددة ولكن إذا كانت شركة السياحة وكيلاً للشركة المالكة للبواخر فإنه في حالة الإلغاء يرد العمولة وضريبة التضامن والضريبة الإضافية أما الرسوم فلا ترد وكذلك الدمغات.

فمثلاً إذا الغيت تذكرة حجز باخرة (تذكرة عودة) قيمتها الأصلية 450 دينار وعمولة شركة السياحة 11٪ والضريبة الإضافية 10٪ وضريبة التضامن 10٪ يكون القيد كما يلي:

من مذكورين

400.5 حـ/ شركة البواخر (450 – 49.500)

49.50 حـ/ عمولة بواخر (450×11٪)

45.00 حـ/ الضريبة المبيعات (450 × 10٪)

45.00 حـ/ ضريبة التضامن (450 × 10٪)

540 إلى حـ/ تذاكر بواخر ملغاه

وعند السداد للعميل:

540 من حـ/ تذاكر بواخر ملغاة

540 إلى حـ/ نقدية بالبنك

إما إذا كانت التذكرة الملغاة قبل استخدامها وطبقاً للشروط المحددة للإلغاء فإنه ترد قيمة التذكرة بالكامل بعد خصم دمغات إصدار التذاكر ويتحمل العميل رسم الإلغاء طبقاً لقرارات غرفة السياحة وفي هذه الحالة يجري قيد عكسي لقيد الإصدار.

ويلاحظ أن لشركات السياحة رغبة منها في زيادة تعاملها وتنشيط مبيعاتها من تذاكر الطيران والبواخر فقد تنازل عن جزء من العمولة التي تحصل عليها ويتم تسجيل ذلك بالقيد الآتي:

من مذكورين

×× حـ/ تنشيط مبيعات طيران

×× حـ/ تنشيط مبيعات بواخر

×× إلى حـ/ الصندوق

ج. حجز الفنادق:

تقوم شركة السياحة بحجز الفنادق بالداخل أو بالخارج للأفواج السياحية وذلك نظير عمولة 10٪ من الإقامة، 5٪ من الوجبات طبقاً للتعاقد مع إدارة الفندق أو الشركة السياحية وقد يكون الحجز بناء على طلبات العميل وفي هذه الحالة يتحمل العميل العمولة نظير تغطية مصاريف التليفون والتلكس ... الخ.

وبالنسبة للعمولة التي تسددها الفنادق والعمولة التي يسدها العميل يكون القيد:

من مذكورين

×× حـ/ نقدية بالبنك

×× حـ/ نقدية بالصندوق

×× إلى حـ/ عمولة فنادق

3) الإسكان السياحي:

تقوم الشركات السياحية بفتح مجالات جديدة في أنشطتها منها تأجير أو امتلاك بالمصايف مثل المعمورة ومرسى مطروح والعجمي وجمصة ومجاويش والغردقة وشرم الشيخ وتقوم بتأجيرها للغير وفي ذلك تنشطيها للسياحة الداخلية

حيث يتم الاتفاق مع النقابات العمالية أو شركات قطاع الأعمال العام أو الأفراد وتنظيم أفواج لمدة أسبوع أو عشرة أيام وتحمل شركة السياحة المصروفات الآتية:

- القيمة الإيجارية السنوية للعقارات التي تدفع للمالك.
- مصاريف الإنارة والمياه.
- مصاريف صيانة الأثاث.
- مصاريف استهلاك الغاز الطبيعي أو البوتاجاز.
- العمولة للسماسرة أو المكاتب السياحية.
- الإيرادات التي تتمثل في المتحصل من العملاء عن الفترات المختلفة.
- صافي الإيراد يمثل الربح لنشاط الإسكان السياحي.

مثال:

تقوم أحدى الشركات السياحية باستئجار عمارات وفيلات في مصيف المعمورة والعجمي بالإسكندرية وتتفق مع نقابات عمالية في تنظيم أفواج للعاملين بها خلال فترة الصيف.

فإذا علمت أن البيانات الآتية مستخرجة من دفاتر الشركة السياحية عن السنة المنتهية في 2007/12/31.

القيمة الإيجارية المدفوعة للملاك بالمعمورة أو العجمى	40000 دينار
القيمة الإيجارية التي سددتها النقابات العمالية	75000 دينار
مصاريف الضيافة والاستقبال	1500 دينار
استهلاك النور والمياه	500 دينار
اكراميات	200 دينار

مكافأت حراسة العمارات	800 دينار
السمسرة	2٪ من الإيرادات
اشتراك تليفونات	1200 دينار
مصاريف أخرى متنوعة	400 دينار
أجور العاملين بمكاتب الإسكان السياحي	1600 دينار

المطلوب:

إجراء قيود اليومية بدفاتر الشركة السياحية.

الحل:

المصروفات:

47700 من حـ/ الإسكان السياحي (مكتب المعمورة والعجمي)

40000 إيجار

1500 م. استقبال وصيانة

500 م. النور والمياه

200 اكراميات

800 مكافأة حراسة عمارات

1200 اشتراك تلفونات

400 مصاريف أخرى متنوعة

1600 أجور العاملين

1500 عمولة السماسرة (75000 × 2٪)

47700 إلى حـ نقدية بالبنك

الإيرادات:

75000 من حـ/ نقدية بالبنك

75000 إلى حـ/ الإسكان السياحي

نتيجة نشاط الإسكان السياحي (75000 – 47700) = 27300

27300 من حـ/ الإسكان السياحي

27300 إلى حـ/ الإيرادات للنشاط السياحي.

4) النقل السياحي:

تنص المادة الأولى من القانون رقم 1 لسنة 1973. المعدل بالقانون رقم 102 لسنة 1993 على أن تعتبر منشأة سياحية وسائل النقل المخصصة لنقل السياح في رحلات برية أو نيلية أو بحرية والتي يصدر بتحديدها قرار من وزير السياحة كما تنص المادة 30 من القانون على أنه لا يجوز تشغيل أو استغلال وسائل النقل المخصصة لنقل السياح في رحلات برية أو نيلية أو بحرية إلا بترخيص من إدارة التراخيص لمنشآت الفندقية والسياحية وذلك بعد توافر الاشتراطات الواجب توافرها في السيارة السياحية.

وبالتالي فإن قانون المنشآت الفندقية والسياحية يسمح بامتلاك الشركات السياحية لوسائل نقل كالباصات أو سيارات خاصة يتم استخدامها في النقل السياحي فقط نميز إعفاء هذه المنشآت من الرسول الجمركية (الباصات والسيارات المخصصة للأغراض السياحية) حيث تنص المادة 5 من القانون رقم 1 لسنة 1973 على إعفاء ما يستورد من الفنادق العائمة والبواخر السياحية من الضرائب والرسوم الجمركية وكذلك ما يستورد لبناء السيارات طوال حياة الأصل ويتمثل الإيرادات لهذا النشاط في مقابل استخدامها أما للرحلات السريعة كما سبق الإشارة أو تأجيرها للغير ويكون القيد كما يلي:

من مذكورين

xx حـ/ رحلات سريعة

xx حـ/ الصندوق أو البنك

xx إلى حـ/ إيرادات السيارات السياحية

كما يتمثل المصروفات في الزيوت والبنزين والصيانة والكراج وأجور السائقين ومصروفات التأمين على السيارات وفيما يلي مثال لشرح المعالجة المحاسبية للنقل السياحي.

مثال:

تمتلك شركة مصر للسياحة أسطول من سيارات نقل السياح تقوم باستخدامها في رحلات سريعة وتأجيرها للغير.

وفيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر الشركة عن نشاط هذا القطاع عن العام المنتهي في 2007/12/31.

إيرادات عن رحلات سريعة	12000 دينار
إيرادات عن تأجير للغير	98000 دينار
أجور ومرتبات السائقين المزايا العينية	4800 دينار
الجراح	300 دينار
بتنزين وزيوت وتشحيم	19600 دينار
قطع غيار وصيانة	6200 دينار
رخص السيارات	800 دينار
التأمين على السيارات	4200 دينار

القيمة الدفترية للسيارات (650000 وتستهلك بمعدل 4٪ سنوياً)

المطلوب:

تصوير حـ/ إيرادات ومصروفات قسم السيارات.

الحل:

حـ/ إيرادات ومصروفات قطاع النقل السياحي عن السنة المنتهية في 2007/12/31

	جزئي	كلي
الإيرادات		
رحلات سريعة	12000	
التأجير للغير	98000	
إجمالي الإيرادات		110000
المصروفات		
أجور ومرتبات السائقين والمزايا العينية	4800	
إيجار الكراج	3400	
مصاريف البنزين والزيوت والتشحيم	19600	
قطع الغيار والصيانة	6200	
رخص السيارات	800	
التأمين على السيارات	4200	
أهلاك السيارات (650000 × 4٪)	26000	
مجموع المصاريف		(65000)
الربح القطاعي		45000

5) الخدمات السياحية:

تقوم الشركات السياحية بتقديم بعض الخدمات السياحية للسائحين وذلك في حالة استقبالهم بالمطار وإنهاء لإجراءات السفر أو الحصول على سيارات أو تقديم خدمات لتأجير شقق مفروشة أو فنادق وكذلك في حالة المؤتمرات العالمية والمهرجانات والحفلات نظير مبالغ معينة وتتحمل الشركة السياحية مصروفات في سبيل القيام بهذه الخدمات تخصم من العمولات المستحقة للشركة نظير تأدية هذه الخدمات والصافي يمثل النتيجة النهائية لنشاط ا لخدمات السياحية.

5

الفصل الخامس

محاسبة المنشآت الخدمية

محاسبة المنشآت الخدمية

المبحث الأول: المحاسبة في الفنادق السياحية:

- قطاع السياحة قطاع مهم ويعتبر من القطاعات الاقتصادية التي لا تقل أهمية عن القطاعات الأخرى.
- بعد الحرب العالمية الثانية تطورت الخدمة الفندقية حيث أطلق عليها (الصناعات الفندقية).
- تمتاز منطقة الشرق الأوسط بهذه الخدمة الفندقية السياحة بسبب توفر الآثار المهمة والطقس المعتدل. بالأخص (الأردن، سوريا ، مصر).
- مما أدى بالدول بالاهتمام بالصناعة الفندقية لتشجيع السياحة حيث قامت باستحداث وزارة خاصة ومظاهر فندقية متخصصة.
- نتيجة التطور في السياحة والخدمة الفندقية أدى ذلك إلى ظهور محاسبة الفنادق.

الهيكل التنظيمي فيما يتعلق بالجانب المالية:

- أقسام إدارية.
- أقسام منتجة.

1. المراقب المالي: (مهماته)

أ. الإشراف على تطبيق النظام المالي والرقابة الداخلية وتجهيز الكشوفات وحسابات النتائج.

ب. تقديم معلومات مالية للإدارة للمساعدة في اتخاذ القرارات.

ج. يعمل تحت إشراف موظفي المحاسبة وأمناء الصناديق وأمناء المستودعات ومسؤول المدققين الليلين.

د. مسؤول عن تصديق جميع المدفوعات والمقبوضات وسندات القيد وعمليات الجرد الدوري وحفظ العقود المبرمة مع الغير.

2. مراقب التكاليف:

أ. الإشراف على طلبيات الشراء بناء على المواصفات ومراقبة التكاليف للمأكولات والمشروبات وتدقيق أوزان ومواصفات المشتريات.

ب. جرد المستودعات والمخازن والرقابة المستمرة على الإدخالات والأخراجات.

ج. منع الهدر وتقليل التلف والحفاظ على التخزين الملائم للمواد.

3. مراقب الدخل والإيرادات:

تدقيق ومراجعة جميع الإيرادات اليومية المتحققة لمختلف أقسام الفندق ومن مهماته:

أ. تدقيق ومراقبة كشف المراقب الليلي.

ب. تدقيق ومراقبة كشف الأطعمة والمشروبات.

ج. مراقبة تقرير أمين الصندوق العام.

4. أمين الصندوق العام:

أ. مسؤول عن احضار المبالغ النقدية من كافة الأقسام (امناء الصناديق) سواء كانت مبلغ نقدية أو شيكات أو حوالات...الخ.

ب. إعداد التقارير المالية وإرسالها إلى مراقبة الإيرادات للتأكد من عدم وجود نقص أو زيادة.

5. محاسبة الذمم المدينة:

- إذا كان الفندق يتعامل (بطاقات الإعتماد).

- إذا كان الفندق يتعامل مع مكاتب سياحية (مستحقات لمكاتب على الفندق).

6. محاسب المدفوعات:

- مسؤول عن كافة المدفوعات (مصاريف الشراء، رواتب، مصاريف أخرى...).

7. المدقق الليلي:

اعداد التقارير الخاصة بالنزلاء (الإقامة وفواتير المطاعم والتلفون...).

8. أمين المخازن:

مسؤول عن المخازن من عمليات الاستلام (دخول مواد) والتسليم (خزن مواد) وعن الرصيد المتبقي ومقارنة مع القوائم والبطاقات لكل مادة وكذلك مسؤول عن حفظ وترتيب واستلام وصرف اللوازم الأخرى (القرطاسية، ولوازم التنظيف ....الخ).

سجلات الإدارية والمحاسبية للفنادق السياحية:

- مجموعة سجلات إحصائية:

1) سجل الحجز (الغرف المحجوزة والخالية ومدة الحجز...)

1. سجل الوصول والمغادرة (أسماء النزلاء وعددهم) (سجل رقابي على إرادات الغرف).
2. دفتر استاذ النزلاء المبوب: يسجل فيه كل المعلومات والخدمات التي تخص النزلاء.
3. دفتر ملخص العمليات اليومي (معرفة قيمة الخدمات المقدمة بشكل يومي).

- **مجموعة السجلات المحاسبية:**

1) دفتر اليومية العامة (لقيد العمليات التي ليست لها يوميات خاصة، لقيود الافتتات والإقفال والتسويات).
2) دفتر يومية المشتريات: إثبات العمليات المتعلقة بالشراء.
3) دفتر الصندوق العام: إثبات المقبوضات والمدفوعات النقدية.
4) دفتر صندوق المصروفات النثرية.
5) دفتر استاذ المدينين.
6) دفتر أستاذ الدائنين.
7) دفتر الأستاذ العام.

- **الحسابات الختامية في الفنادق السياحية:**

1) إعداد قائمة المصاريف والإيرادات لمعرفة نتائج العمل من ربح أو خسارة.
2) إعداد الميزانية العمومية.

- تتميز الميزانية العمومية في الفنادق بـ:

1. ارتفاع نسبة رأس المال المستثمر في الأصول الثابتة عن الأصول المتداولة .
2. انخفاض نسبة المخزون نظرا لسرعة تعرضه للتلف والفساد.

- تتميز محاسبة الفنادق بأنها تنقسم إلى اقسام ويعد مصاريف كل قسم وإيرادات كل قسم مثلما إعداد قائمة الإيرادات والمصروفات الشاملة.
- لذلك سوف نتعرف على أهم الأقسام بالفنادق .

قسم الغرف والنزلاء:

- يعتبر من أهم الأقسام وله النصب الأكبر من الاستثمارات والإيرادات .
- إيرادات هذا القسم :

1. إيجارات غرف النزلاء قبل الخصم (الخصم في حالة الإقامة الطويلة) ويطرح الخصم من إجمالي الإيرادات.
2. إيرادات الصالات الغير مخصصة لتقديم الطعام (وصالات المعارض والمحاضرات وعروض الأزياء).

- المصروفات:

1. الرواتب والإجور في قسم الغرف.
2. الضمان الإجتماعي .
3. وجبات الطعام للموظفين
4. مصاريف النظافة .
5. عمولة وكلاء السياحة.
6. لوازم النزلاء .
7. الغسيل و الكوي.
8. البياضات والشراشف ومخدات (مصاريف استهلاك البياضات).

حساب استهلاك البياضات:

حـ / البياضات

XX	رصيد مخزون أول المدة 1/1	XX	رصيد مخزون أخر المدة 12/31
XX	مشتريات	XX	الفرق بحسب استهلاك
XX		XX	

يقدر الاستهلاك حسب الخبرة السابقة مثل 10٪ او 15٪ ..الخ

9. مصاريف المطبوعات.
10. ملابس العمال.
11. مصاريف اخرى متنوعة.

مثال : فيما يلي الأرصدة المعتقلة بقسم الغرف والظاهرة بدفاتر فندق العقبة في 2000/12/31.

الإيرادات:

_ إيرادات غرف النزلاء	546.000	
_ إيرادات صالة المؤتمرات	134000	(غير مخصص للطعام والشراب)
_ إيرادات صالة المعارض	120000	(غير مخصص للطعام والشراب)

التكاليف:

الرواتب والإجور	150000	90000 لقسم الغرف والباقي لقسم الصالات
الضمان الإجتماعي	10٪	من إجمالي الرواتب
وجبات غذائية للعاملين بقسم الغرف	75000	ومزايا عينة
عمولة وكلاء السياحة	35000	
لوازم النزلاء	5000	
غسيل وكوي	8000	

- البياضات : كان رصيد 1/1 (50000) دينار وتم شراء ما قيمته 30000 وعند الجرد في 12/31 كان رصيد أخر المدة 65000
- مصاريف أخرى متنوعة 7000

المطلوب:

- استخراج تلف البياضات وتصوير الحسابات المتعلقة بها.
- تصوير حـ/ الإيرادات والمصروفات لقسم الغرف عن السنة المنتهية في 2000/12/31.

50000 + 30000 − 65000 = 15000 (مصاريف الاستهلاك للبياضات)

الحل:

حـ / البياضات

50000	رصيد مخزون أول المدة 1/1	15000	من حـ/ مصاريف استهلاك البياضات
30000	إلى ح/ الموردين (المشتريات)	65000	رصيد أخر لمدة 12/31 - الاستهلاك - المخازن
80000		80000	

حـ / مصاريف استهلاك البياضات

15000	إلى حـ/ البياضات 12/31	15000	من حـ/ إيرادات ومصروفات
80000		80000	

حـ / مصاريف استهلاك البياضات .

	150000	الرواتب والأجور	546000	إيرادات النزلاء
	15000	الضمان الإجتماعي	134000	إيـرادات صـالة المؤتمرات
	75000	مزايا عينية (وجبات)	120000	إيـرادات صـالة المعارض
	10000	مصـــاريف تنظيـــف الغرف الصالات		
	35000	عمولـــة وكـــلاء السياحة		
	5000	لوازم النزلاء		
	8000	غسيل وكوي		
	15000	استهلاك البياضات		
	7000	مصاريف متنوعة		
410000	390000	ربح		
	80000		80000	

شكل قائمة (قائمة الإيرادات والمصروفات لقسم الغرف):

- النزلاء 546.000
- صالة المؤتمرات 134000
- الصالة والمعارض 120000

800000

- الرواتب والأجور 150000
- تكاليف اجتماعية 15000
- مزايا عينية 75000

240000

مصاريف أخرى :

- م. تنظيف	100000	
عمولة وكلاء	35000	
لوازم نزلاء	5000	
غسيل وكوي	8000	
استهلاك بياضات	15000	
مصاريف متنوعة	7000	(170000)
		410000
صافي ربح (خسارة) الفرق		390000 +

قسم الطعام والشراب:

- وجود إيرادات ومصروفات مشتركة بينهما (قسم الطعام وقسم الشراب).
- وجود القسمين معا أو كل قسم مستقل يعتمد على نظام وحجم الفندق.
- إذا كانت هناك نسب مجد في توزيع الإيرادات أو المصروفات يبنى القسمين في حالة استقلالهما يجب اعادة النظر في هذه النسبة بشكل دوري.
- أو ممكن أن يكون كلا القسمين معاً.

أولاً: الإيرادات:

1. **مبيعات الطعام والمشروبات:**

- ينزل الخصم والمسموحات.
- يمكن تفصيل هذه المبيعات الى:

- مبيعات صالات الطعام.
- مبيعات الطعام لقسم الغرف.
- مبيعات الطعام للحفلات ....الخ.

- لا ندرج قيمة وجبات الموظفين ضمن تكلفة المبيعات (يجب خصمها من تكلفة الطعام وتحميلها على الأقسام المختلفة).
- قد يتضمن إيجار الغرف قمة تقديم وجبة غذائية أو أكثر وفي هذه الحالة يجب توزيع الإيراد بين الغرف والطعام.

2. الإيرادات الأخرى:

أ. إيجار الصالات (التي تقدم فيها الأطعمة والمشروبات).
ب. رسم الدخول (الملهى الليلي).
ج. إيرادات متنوع.

ثانياً: تكلفة المبيعات:

1. تكلفة الطعام والمشروبات المستهلكة.

المشتريات + مصاريف النقل + مصاريف الأخرى حتى تاريخ استلام البضاعة
– مبيعات الدهن والعظام...الخ.

2. المصاريف الأخرى:

- المرتبات والأجور.
- التأمينات الاجتماعية.
- وجبات العاملين يضع الطعام والشراب.
- الصيني والزجاج والفضيات.
- مهمات الكل اومات الخلط والعصارات.
- تزيين صالات الطعام (زهور).
- الوقود.
- قوائم الطعام والمشروبات (طباعتها).
- الموسيقى وبرامج التسلية.

- مهمات الورق (فوط الورق ...).
- أدوات المطبخ (سكاكين ...).
- مهمات النظافة .. الغسيل.
- متنوعات.

فيما يلي البيانات التي ظهرت في ميزان المراجعة لفندق الشرق الأوسط عن السنة المنتهية في 2000/12/31 وذلك فيما يخص منح الطعام والشراب.

1700000	مبيعات الطعام والشراب
15000	خصم مسموحات على المبيعات
60000	إيراد إيجار الصالات المخصص للطعام والشراب
7000	رسم الدخول (الملهى الليلي)
9000	إيرادات متنوعة (قسم الطعام والشراب)
	- الرواتب والأجور لقسم الطعام والشراب
	(10 موظفين الراتب للشخص 250)
	- التأمينات الاجتماعية 10٪ إجمالي الرواتب
6000	- شراشف مستخدمة لصالة المطعم
1550	ملابس العمال
3000	الصيني والزجاج والفضيات وأدوات المطبخ
20000	مصاريف اخرى

فإذا علمت أن الوجبات الغذائية المقدمة لجميع الموظفين في الفندق 120000 دينار ما يخص قسم الطعام والشراب 25000 دينار.

كذلك كانت فاتورة الشراء لقسم المطعم والشراب من لحوم ومواد خام مبلغ 766000 ومصاريف نقل 10000 ومصاريف اخرى 6000 وبلغ المبيعات من الدهن والعظام مبلغ 30000 دينار.

المطلوب: تصوير قائمة إيرادات ومصروفات قسم الطعام والشراب عن العام المنتهي في 2000/12/31.

قائمة إيرادات ومصروفات قسم الطعام والشراب:

الإيرادات		
المبيعات من الطعام والشراب	1.700.000	
- خصم ومسموحات على المبيعات	(15000)	
(-) تكلفة المبيعات		1.685.000
المشتريات	766000	
+النقل	10000	
+ مصاريف	6000	
- مصاريف الدهن	300000	
	752.000	
- وجبات الموظفين	*(120000)*	
صافي تكلفة المبيعات	632000	(632000)
مجمل الربح المبيعات		1.053.000
الإيرادات الأخرى :		
إيجار الصالة	60000	
رسم الدخول	7000	
إيرادات أخرى	9000	
	76000	76000+
إجمالي الربح		1.129.000

- وذلك لتخفيض التكاليف تحمل للأقسام الأخرى.
- إجمالي المبلغ المقدم كطعام للموظفين.
- كلما زاد هذا المبلغ زاد مجمل الربح.

المصروفات		
الرواتب والأجور	30000	= 12 x 250x 10) (30000
التأمينات الإجتماعية	3000	%10 x 30000
الوجبات الغذائية	25000	يتحمل القسم فقط ما يخص العاملين
	58000	في قسم الطعام والشراب فقط
المصروفات الأخرى		
شراشف	6000	
ملابس	1550	
استهلاك الصيني	3000	
مصروفات أخرى	20000	
	30.550	
مجموع المصروفات		(88.550)
ارباح قسم الطعام والشراب		1.040.450

ملاحظة: تم تخصيص تكاليف الطعام بمبلغ 12000 جنب ان هذا المبلغ بعد وجبات الموظفين الفندق وتم تحميل قسم الطعام فقط بالمبلغ الذي يخصه.

قسم التلفون (الهاتف):

- يعتبر من الأقسام الإنتاجية في الفنادق.

- قسم التلفون يساهم في تنمية ايرادات الفندق عن طريق تحسين نوعية الخدمة المقدمة للعملاء.

الإيرادات (المبيعات):

- إيرادات ناتجة عن المكالمات المحلية والخارجية.
- العمولة على المكالمات.
- يخصم فيه الخصم والمسموحات.

المصروفات:

1) تكلفة المكالمات:

- الاشتراكات الدورية وثمن المكالمات المحلية والدولية.
- يخصم منها مكالمات الإدارة تقيد (ضمن المصاريف الإدارية والعمومية) (الإدارة العامة).
- تكلفة الإتصالات التلفونية الداخلية بين الأقسام (أقسام الفندق) لا تحمل على هذا الحساب بل تدرج ضمن المصروفات الإدارية والعمومية.

2) المرتبات والأجور.
3) الطعام والشراب المقدم للعاملين.
4) مصايف أخرى متنوعة.

مثال:

فيما يلي الأرصدة التي ظهرت في ميزان المراجعة لفندق الإسراء في 2000/12/31 حيث أن هذه الأرصدة تخص قسم الهاتف:

أولاً: الإيرادات:

- إجور مكالمات محلية	250000
- إجور مكالمات خارجية	370000
- العمولة على المكالمات	100000
- الخصم والمسحوات على أجور المكالمات	67000

المصروفات:

- الإشتراكات الدورية 1000 دينار شهري

- المكالمات المحلية	100000
- المكالمات الخارجية	170000
- مصاريف استهلاك الأجهزة	100000
- الرواتب والإجور	20000
تأمينات إجتماعية	2000
وجبات غذائية للموظفين	6000
- مصاريف أوراق وقرطاسية	4000
مصاريف متنوعة	1400

فإذا علمت أن مكالمات الإدارة بلغت تكلفتها 44000 دينار.

المطلوب:

تصوير قائمة الإيرادات والمصروفات لقسم التلفون عن المدة المنتهية في 2000/12/31.

الحل: قائمة الإيرادات والمصروفات لقسم الهاتف:

الإيرادات			
أجور مكالمات محلية	250000		
اجور مكالمات خارجية	370000		
عمولة على المكالمة	100000		
مجموع الإيرادات	720000		
- الخصم والمسحوبات	67000		
صافي الايرادات	653000		653000
تكلفة المكالمات			
اشتراك		12000	(12 x 1000)
ثمن مكالمات محلية		100000	
ثمن مكالمات خارجية		170000	
مصاريف استهلاك الإجهزة		100000	
		382000	
- مكالمات الإدارة		(44000)	
صافي تكلفة المكالمات		338000	338000
مجمل ربح			315000
الرواتب والإجور			
الرواتب والإجور		20000	
تأمينات إجتماعية		2000	
وجبات غذائية		6000	
		28000	
المصروفات الأخرى			
مصاريف قرطاسية		4000	
مصاريف متنوعة		1400	
		5400	
مجموع المصاريف			23400
صافي ارباح القسم			281600

- **قائمة إيرادات ومصروفات الأقسام الإنتاجية الأخرى:**

1) مغسلة الفندق.
2) حمام السباحة.
3) صالون الحلاقة والتجميل.
4) محل بيع السجاير والحلوى والصحف والزهور.

مثال:

إليك بعض الأرصدة المستخرجة من دفاتر فندق الإسراء:

	إجمالي الإيرادات	الخصم المسموح	المرتبات والإجور
- جمام السباحة	36000	1000	20000
- بيع الصحف والكتب	60000	1500	12000
- مغسلة الفندق	90000	2000	15000
- صالون الحلقة والتجميل	40000	1600	6000
	قرطاسية ومطبوعات	**مصاريف النظافة**	**رسم مصارف الرخص**
	200	1400	100
	100	500	60
	150	2000	140
	100	3000	100

	التامينات الإجتماعية	الوجبات الغذائية للموظفين	مصروفات منوعة
	2000	400	100
	1200	300	100
	1500	200	100
	600	100	100

المطلوب:

تصوير قائمة إيرادات ومصروفات الأقسام الإنتاجية الأخرى بالفندق (حمام السباحة / بيع الصحف والكتب / مغسلة الفندق / صالون الحلاقة والتجميل) عند السنة المرحلة في 2000/12/31

قائمة الإيرادات والمصروفات للاقسام الإنتاجية الأخرى:

البيان	حمام السباحة	مركز بيع الصحف	مغسلة الفندق	صالون الحلاقة	المجموع
الإيرادات					
إجمالي الإيرادات	36000	60000	90000	40000	226000
- الخصم المسموح	(1000)	(1500)	(2000)	(1600)	(6100)
صافي الإيرادات	35000	58500	88000	38400	219900
م. الأجور والرواتب					

البيان	حمام السياحة	مركز بيع الصحف	مغسلة الفندق	صالون الحلاقة	المجموع
م. الرواتب والأجور	20000	12000	15000	6000	53000
الضمان الإجتماعي	2000	1200	1500	6000	5300
الوجبات الغذائية	400	300	200	100	1000
مجموع مصاريف الأجور وملحقاتها	22400	13500	16700	6700	59300
مصروفات أخرى					
قرطاسية ومطبوعات	200	100	150	100	550
م. نظافة	1400	500	2000	3000	6900
م. رسوم الرخص	100	60	140	100	400
مصروفات متنوعة	100	100	100	100	400
مجموع مصروفات الاخرى	1800	760	2390	3300	8250

البيان	حمام السياحة	مركز بيع الصحف	مغسلة الفندق	صالون الحلاقة	المجموع
مجموع مصروفات الأقسام	24200	14260	19090	10000	(67550)
أرباح الأقسام	10800	44240	68910	28400	152350

قائمة الإيرادات الأخرى من غير اقسام الفندق الإنتاجية:

1) إيراد إيجارات المحلات / بيع التحف / بيع الزهور / المجوهرات / مكاتب / صيدليات الموجودة في مبنى الفندق.
2) الإيرادات المتنوعة:

- خصم مكتسب.
- فوائد دائنة.
- تحصيل د. معدومة.
- اخرى.

إعداد قائمة الإيرادات والمصروفات بشكل عام (الشمولية):

فيما يلي الارصدة الظاهر بدفاتر فند البحر الأحمر والمتعلقة بالأقسام الإنتاجية عن الفترة المنتهية في 2000/12/31.

الإيرادات		تكاليف	الرواتب والأجور	مصاريف خاصة للاقسام
قسم الغرف	660000	320000	60000	4000
قسم الطعام والشراب	570000	250000	20000	2000
قسم الهاتف	220000		2500	4000
الأقسام الإنتاجية الأخرى	120000	70000	3000	1000

مصاريف غير مباشرة	
استهلاك أصول ثابتة	20000
ضريبة عقارات	1500
مصاريف تأمين ضد الحريق	15000
مصاريف إدارة عامة	60000
دعاية وإعلان	8000
م. وقود وتدفئة وإنارة	16000
م. صيانة	7000
م. نظافة	4000 ضريبة المبيعات 15٪ من صافي الربح
مصروفات أخرى	4000

قائمة إيرادات ومصروفات الفندق عن الفترة المنتهية في 2000/12/31:

البيان	الإيرادات	كلفة الإيرادات	الرواتب والأجور	مصاريف الخارجية	مجموع المصاريف	ربح (خسارة)
قسم الغرف	660000	320000	60000	4000	384000	276000
قسم الطعام والشراب	570000	250000	20000	2000	272000	298000
قسم الهاتف	220000	100000	2500	4000	106500	113500
الأقسام الإنتاجية الأخرى	120000	70000	3000	1000	74000	46000
	1570000	740000	85500	11000	836500	733500

مجمل إيراد التشغيل:

(–) مصاريف غير مباشرة:

مصاريف غير مباشرة	
استهلاك أصول ثابتة	20000
ضريبة عقارات	1500
مصاريف تأمين ضد الحريق	15000
مصاريف إدارة عامة	60000
دعاية وإعلان	8000
م. وقود وتدفئة وإنارة	16000
م. صيانة	7000
م. نظافة	4000 ضريبة المبيعات 15٪ من صافي الربح
مصروفات أخرى	4000
مجموع المصاريف الغير مباشرة	135500

صافي الأرباح قبل الضريبة:

- ضريبة 15٪.
- صافي الربح بعد الضرائب.

مع العلم بأن هذه النسبة قد يكون عليها تعديل حسب القانون ومدى اعتراف هذا القانون بالمصاريف او الإيرادات المتخصصة.

مثال: إليك ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر فندق البحر الميت السنة المنتهية في 2000/12/31.

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	البيان	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	البيان
		تكلفة المبيعات			الإيرادات
300000		قسم الطعام		800000	قسم الغرف
350000		قسم الشراب		500000	قسم الطعام
450000		قسم الغرف والنزلاء		450000	قسم الشراب
200000		قسم الغسيل (والأقسام الأخرى)		350000	قسم الغسيل والأخرى
		الرواتب والأجور			إيرادات أخرى
66000		قسم الطعام		30000	إيجار محل
57000		قسم الشراب			
43000		قسم الغرف		2000000	رأس المال
20000		قسم الغسيل (الأقسام الأخرى)		400000	احتياطات
		مصاريف أخرى		200000	قرض طويل الأجل
10000		مصروفات عمومية		50000	دائنون
10000		دعاية وإعلان		5000	أ. دفع
11000		مباني وإصلاح			
9000		انارة وقوى محركة			
		ارصدة مدينة أخرى			
2000000		مباني			
1000000		أراضي			
2500000		الالات ومعدات			
600000		اثاث			
170000		الصندوق			
200000		البنك			
			5785000	5785000	

فإذا علمت:

1) أن الآلات والمعدات ستهلك بنسبة 10٪
2) أن المباني تستهلك بنسبة 8٪
3) أن الأثاث تستهلك بنسبة 7٪

المطلوب:

- إعداد قائمة الإيرادات والمصروفات لفندق البحر الميت.
- تصوير المركز المالي للفندق 2000/12/31.

الحل:

استهلاك الآلات والمعدات:

25000 =٪10X 250000

160000 = ٪8 X 2000000

42000 = ٪ 7 X 600000

قائمة إيرادات ومصروفات فندق البحر الميت عن السنة المنتهية في 2000/12/31

البيان	المبيعات	ت. المبيعات	رواتب وأجور	مصروفات مباشرة	مجموع	ربح (خسارة)
قسم الغرف	800000	450000	12000	43000	505000	295000
قسم الطعام	500000	300000	10000	66000	376000	124000
قسم الشراب	450000	350000	10000	57000	417000	33000
قسم الغسيل والأقسام الأخرى	350000	200000	7000	20000	327000	123000

مجموع الأرباح التشغيلية		575000
إيجار المحلات		30000
		605000
- مصاريف		
اهتلاك الآلات	25000	
اهتلاك المباني	160000	
اهتلاك الآلات	420000	
مجموع المصاريف	227000	
- مصاريف أخرى		
مصروفات عمويمة	10000	
دعاية وإعلان	10000	
صيانة واصلاح	11000	
انارة وقوى محركة	9000	
	40000	
مجموع المصاريف		(267000)
صافي الأرباح		338000

الميزانية

1000000		الأراضي	رأس المال	3000[illegible]	
	[illegible]00000	المباني	احتياطات	400[illegible]	
	160000	اهتلاك	صافي الارباح	33[illegible]000	
1840000		اهتلاك المباني	قرض طويل الأجل	200000	
	600000	أثاث	دائنون	50000	
	(42000)	اهتلاك	أ. دفع	5000	
558000		اهتلاك الأثاث			
	250000	الالات ومعدات			
	25000	اهتلاك			
225000		اهتلاك الالات			
170000		الصندوق			
200000		البنك			
3.993.000				3.993.000	

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	البيان	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	البيان
		تكلفة المبيعات			الأرصدة الدائنة
1000000		قسم الطعام			إيرادات الأقسام
250000		قسم الشراب		2.500.000	قسم الغرف
375000		قسم الغرف والنزلاء		2.500.000	قسم الطعام
		قسم الغسيل (والأقسام الأخرى)		1.250.000	قسم الشراب
		الرواتب والأجور		1.250.000	قسم الغسيل والأخرى
300000		قسم الطعام			إيرادات أخرى
450000		قسم الشراب		500.000	إيجار محل
175000		قسم الغرف			
150000		قسم الغسيل (الأقسام الأخرى)		17.500.000	راس المال
		مصاريف الأقسام الأخرى		750.000	احتياطات
250000		قسم الغرف		5.000.000	قرض طويل الأجل
250000		قسم الطعام		500.000	دائنون
125000		قسم الشراب			
175000		قسم الغسيل والأقسام الأخرى			
		مصاريف أخرى غير مباشرة			
625000		مصروفات إدارية عمومية			

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	البيان	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	البيان
500000		دعاية وإعلان			
375000		مباني وإصلاح			
250000		إنـــارة وقـــوى محركة			
		أرصدة مدينة اخرى			
1.750.000		أراضي			
10.250.000		مباني			
8.250.000		الآلات			
5.500.000		أثاث			
750.000		نقدية			
			31.750.000	31.750.000	

فإذا علمت:

- ان تكلفة مبيعات قسم الطعام تتضمن تكلفة الوجبات المقدمة للموظفين في كل الأقسام بنسبة:

قسم الغرف	200000
قسم الطعام	175000
قسم الشراب	75000
قسم الغسيل والأقسام الاخرى	50000

- مع العلم بان هذه المبالغ لم تحمل على الأقسام.
- ان الأهتلاك السنوي:

للمباني ٪7.5

الألات ٪8

الأثاث ٪10

المطلوب:

1) إعداد قائمة إيرادات ومصروفات الفندق عن السنة المنتهية في 2000/11/31.
2) تصوير المركز المالي للفندق.

الحل: تحمل المصاريف لكل قسم الوجبات.

1. تخفيض تكاليف المبيعات من قيمة المجموع (500000)
2. زيادة مصاريف قسم الطعام للقيمة 175000
3. زيادة مصاريف الغرف 20000
4. زيادة مصاريف الشراب 75000
5. زيادة مصاريف الغسيل والأقسام الاخرى 50000

قائمة الإيرادات والمصروفات فندق الشرق الأوسط عن السنة المنتهية في 2000/12/31:

البيان	المبيعات	تكلفة المبيعات	الرواتب والأجور	مصاريف الخارجية	مجموع التكاليف	ربح (خسارة)
قسم الغرف	2500000	_	500000	250000	750000	1750000
قسم الطعام	2500000	500000	625000	250000	1375000	1125000
قسم الشراب	1250000	250000	250000	125000	625000	625000
الأقسام الغسيل والأقسام الأخرى	1250000	375000	200000	175000	750000	500000
مجمل الربح						4000000

البيان	المبيعات	تكلفة المبيعات	الرواتب والأجور	مصاريف الخارجية	مجموع التكاليف	ربح (خسارة)
التشغيلي						
إيراد إيجار المحل						500000
مجمل الربح						4500000

مصاريف غير مباشرة

مصاريف عمومية	625000
م. دعاية وإعلان	500000
م. صيانة وإصلاح	375000
م. إنارة وقوى محركة	250000
م. اهتلاك مباني	❖768750
م. اهتلاك الآلات	❖660000
م. اهتلاك الأثاث	❖550000
مجموع المصاريف	3728750
صافي الأرباح	771250

❖ (768750 = ٪7.5 x 10250000)

❖ (660000 = ٪8 x 8250000)

❖ (550000 = ٪10 x 5500000)

حـ / كشف الميزانية العمومية لفندق الشرق الأوسط كما في 2000/12/31

1750000		الأصول الأراضي	
	1.250000	المباني	
	(868750)	اهتلاك المباني	
9481250			
	8250000	الآلات	
	(660000)	اهتلاك الآلات	
7590000			
	5500000	الأثاث	
	550000	اهتلاك الأثاث	
4950000			
750000		الصندوق	
24521250			24521250

قوائم تحليل المصروفات:

يظهر بقائمة إيرادات ومصروفات الفندق – بعد إيرادات ومصروفات الأقسام الإنتاجية والإيرادات الأخرى – حسابات المصروفات المختلفة التي تبوب تحت خمسة مجموعات هي:

القائمة رقم 6: قائمة تحليل المصاريف الإدارية والعمومية.

القائمة رقم 7: قائمة تحليل مصروفاتالدعاية والإعلان.

القائمة رقم 8: قائمة تحليل مصروفات الإنارة والمياه والقوى المحركة.

القائمة رقم 9: قائمة تحليل مصروفات الصيانة والإصلاح.

القائمة رقم 10: قائمة تحليل المصروفات التحويلية.

وبإستنزال هذه الأنواع من المصروفات من مجمل دخل العمليات (مجمل ربح القطاعات) يتم الحصول على صافي ربح (او خسارة) الفندق عن الفترة.

ويرفق بحساب الإيرادات والمصروفات العام للفندق، قوائم تحليلية لكل مجموعة من المجموعات السابقة لتوزيع إجمالي كل نوع منها على الحسابات التفصيلية التي تندرج تحته.

ويتضمن الجدول التالي بياناً بالحسابات التفصيلية لكل نوع من الأنواع الخمسة للمصروفات.

قائمة رقم (6) المصاريف الإدارية والعمومية عن المدة المنتهية في.....	قائمة رقم (7) المصاريف الدعاية والإعلان عن المدة المنتهية في.......	قائمة رقم (8) المصاريف الإنارة والقوى المحركة عن المدة المنتهية في.....
• المرتبات والأجور	• المرتبات والأجور	• المرتبات والأجور
• التأمينات الإجتماعية	• التأمينات الإجتماعية	• التأمينات الإجتماعية
• وجبات الموظفين	• وجبات الموظفين	• وجبات الموظفين
• اتعاب مصاريف مراقبة الحسابات والإستشارات القانونية	• جرائد ومجلات	• وقود
• الديون المعدومة	• إعلانات بالصحف	• مياه
• التأمين ما عدا التأمين على العاملين والتأمين ضد الحريق	• إعلانات بالطرق	• لمبات كهربائية
• الرسوم و الرخص	• إعلانات بالبريد المباشر	• إنارة
• الأدوات الكتابية والمطبوعات	• علامات مضيئة ولافتات	• تيار كهربائي
• البريد والدمغة	• علامات بالراديو والتلفزيون	• رسوم ورخص

• التليفون والتلغراف	• ادوات كتابية ومطبوعات	• أدوات كتابية ومطبوعات
• مصاريف وعمولة البنك	• بريد ودمغة	• تليفون وتلغراف
• مصاريف السفر والإنتقالات	• تليفون وتلغراف	• ملابس العمال
• ملابس العمال	• مصاريف السفر والإنتقالات	• متنوعة
• ضيافة وإكراميات	• ملابس العمل	
• متنوعة	• ضيافة وإكراميات	
	• متنوعة	

قائمة رقم (9) المصاريف الصيانة والإصلاح عن المدة المنتهية في.......	قائمة رقم (10) المصروفات التحويلية عن المدة المنتهية في.......
• المرتبات والأجور	• استهلاك المباني
• التأمينات الإجتماعية	• استهلاك الآلات والمعدات
• وجبات الموظفين	• استهلاك الأثاث
• بياض وزخرفة	• استهلاك المفروشات
• صيانة وإصلاح المباني	• استهلاك وسائل النقل
• صيانة وإصلاح التجهيزات الألية والكهربائية:	• استهلاك الأدوات والمهمات
تكييف الهواء	• فوائد
الثلاجات	• تأمين ضد الحريق
أجهزة التلفزيون	• ضرائب عقارية
الات ومعدات المطابخ	• ضرائب الدخل
الات ومعدات المغاسل	
الالات والمعدات الأخرى	
المصاعد	
• صيانة وإصالح الأثاث والمفروشات	

• صيانةو وإصلاح الحدائق	
• صيانة وإصلاح حمام السباحة	
• ملابس العمال	
• متنوعة	

فيما يلي أرصدة بعض الحسابات المستخرجة من دفاتر هيولدي ان عن السنة المنتهية في 2007:

إيرادات الأقسام		تكلفة المبيعات	
دينار		دينار	
1800.000	قسم الغرف	600.000	قسم الطعام والشراب
1840.000	قسم الطعام والشراب	60.000	قسم التليفونات
200.000	قسم الغسيل والكي		
160.000	قسم التليفونات		

المرتبات والإجور وما في حكمها		مصروفات مباشرة للاقسام	
دينار		دينار	
600.000	قسم الغرف	200.000	قسم الطعام والشراب
300.000	قسم الطعام والشراب	140.000	قسم التليفونات
60.000	قسم الغسيل والكي	20.000	قسم الغسيل والكي
20.000	قسم التليفونات	20.000	قسم التليفونات

مصروفات غير مباشرة		مصروفات أخرى	
دينار		دينار	
300.000	المصروفات العمومية	120.000	الضرائب العقارية (الأملاك المبنية)
200.000	مصروفات الدعاية والإعلان	20.000	التامين ضد الحريق
100.000	مصروفات الصيانة	60.000	الفوائد
200.000	مصروفات الإنارة والقوى		

فإذا علمت أن استهلاك الأصول الثابتة عن سنة 2006 قد بلغ 100.000 دينار.

المطلوب:

إعداد قائمة إيرادات ومصروفات الفندق عن السنة المنتهية في 2007/12/31 وفقاً للنموذ الموحد لهذا النوع من القوائم، وذلك لبيان مجمل إيرادات التشغيل ومجمل ربح التشغيل، وصافي الربح.

البيان	المبيعات	تكلفة المبيعات	الإجوروما في حكمها	مصروفات اخرى	مجموع التكاليف	ربح (خسارة)
قسم الغرف	1800.000	__	600.000	200.000	800.000	1000.000
قسم الطعام والشراب	1840.000	600.000	300.000	140.000	1040.000	800.000
الأقسام الغسيل والكي	200.000	__	60.000	20.000	80.000	120.000

التليفونات	160.000	60.000	20.000	20.000	100.000	60.000
	4000.000	660.000	980.000	380.000		1980.000
+ إيجار محلات						20.000
						2000.000

مجمل إيرادات التشغيل		
يخصم :		
المصروفات العمومية	300.000	
م. دعاية والإعلان	200.000	
مصروفات الصيانة	100.000	
مصروفات الإنارة والقوى المحركة	200.000	
	800.000	800.000
مجمل ربح التشغيل		120.000
يخصم :		
استهلاك الأصول الثابتة	200.000	
ضرائب عقارية	120.000	
الفوائد	60.000	
التأمين ضد الحريق	20.000	
	400.000	400.000
		400.000

مثال رقم 5:

فيما يلي ارصدة الحسابات المستخرجة من دفاتر فندق القدس عن السنة المنتهية في 2007:

اسم الحساب	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
<u>تكلفة المبيعات</u>	دينار	دينار
المطعم		2000.000
المشروبات		900.000
التلفون		100.000
<u>المرتبات والإجور ومتحقاتها</u>		
الغرف		160.000
المطعم		500.000
المشروبات		40.000
التلفون		40.000
الغسيل والكي		60.000
حمام السباحة		10000
<u>المصروفات المباشرة الأخرى</u>		
الغرف		40.000
المطعم		100.000
المشروبات		10000
التلفون		10000
الغسيل والكي		20000
حمام السباحة		10000
الإيرادات		
الغرف	6000000	
المطعم	5000000	
بعده	11000000	4000000
ما قبله	11000000	4000000

اسم الحساب	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
المشروبات	2000000	
تلفون	300000	
غسيل وكي	2000000	
حمام السباحة	40000	
<u>مصروفات غير مباشرة</u>		
<u>وأرصدة اخرى</u>		
مصاريف عمومية		300000
وإدارية		
دعاية وإعلان		100000
الصيانة والإصلاح		350000
الإنارة والمياه والقوى		250000
المحركة		
إيجار المحلات	600000	
أثاث		8000000
مباني		13000000
أراضي		5000000
نقدية		2600000
رأس المال	20000000	
	28440000000000	28440000000000

فإذا علمت:

1. يُستهلك الأثاث بمعدل 10%.
2. تستهلك المباني بمعدل 2%.

المطلوب:

تصوير قائمة الإيرادات والمصروفات لتحديد:

1. نتيجة النشاط بكل قسم من الأقسام عن السنة المنتهية في 2007/12/31.
2. نتيجة نشاط الفندق عن السنة المنتهية في 2007/12/31.
3. تصوير المركزا المالي للفندق في 2007/12/31.

إيرادات ومصروفات الأقسام	الإيراد	المصروفات: تكلفة المبيعات	المرتبات	المصاريف	المجموع	الربح أو الخسارة
الغرف	6000000	—	160000	40000	200000	5800000
المطعم	5000000	2000000	500000	100000	2600000	2400000
المشروبات	2000000	900000	40000	10000	950000	1050000
تلفون	300000	100000	40000	10000	150000	120000
الغسيل والكي	200000	—	60000	20000	80000	20000
حمام السباحة	40000	—	10000	10000	20000	9540000
إجمالي ربح القسم	13540000	1000000	810000	190000	4000000	
إيجار المحلات	60000					600000
						5600000

مجمل إيرادات التشغيل		
يخصم:		
المصروفات العمومية	300000	
م. دعاية والإعلان	100000	
مصروفات الصيانة	350000	
مصروفات الإنارة والقوى المحركة	250000	1000000

مجمل ربح التشغيل		8600000
يخصم المصروفات التحويلية :		
الاستهلاكات: استهلاك الأثاث	800000	
استهلاك المباني	260000	1060000
صافي الربح		4540000

فندق القدس:

الميزانية العمومية في 2007/12/31:

5000000		اراضي		20000000	رأس المال
	13000000	مباني		7540000	صافي الربح
12740000	260000	- استهلاك	27540000		
	8000000	اثاث			
	800000	- استهلاك			
7200000					
26000000		نقدية			
27540000			27540000		

تمارين:

تمرين (1):

فيما يلي أرصدة الحسابات المستخرجة من دفاتر (فندق عمرة) عن السنة المنتهية في 2007/12/31.

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
دينار	دينار	تكلفة المبيعات
400.000		المطعم
180.000		المشروبات
20.000		التلفون
		المرتبات والإجور وملحقاتها
30.000		الغرف
80.000		المطعم
6.000		المشروبات
6.000		التلفون
10.000		الغسيل والكي
2.000		حمام السباحة
		المصروفات المباشررة الأخرى
10.000		الغرف
40.000		المطعم
4.000		المشروبات
4.000		التلفون
6.000		الغسيل والكي
2.000		حمام السباحة
		الإيرادات

اسم الحساب	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
الغرف	1200.000	
المطعم	1000.000	
المشروبات	400.000	
تلفون	60.000	
غسيل وكي	40.000	
حمام السباحة	8.000	
(بعده)	2.708.000	800.000
(ما قبله)	2.708.000	800.000
مصروفات غيرمباشرة وأرصدة اخرى		
مصاريف عمومية وإدارية		60.000
دعاية وإعلان		20.000
الصيانة والإصلاح		70.000
الإنارة والمياه والقوى المحركة		50.000
إيجار المحلات	12.000	
أثاث		1600.000
مباني		2.600.000
أراضي		1000.000
نقدية		420.000
رأس المال	4.000.000	
	6.720.000	6.720.000

فإذا علمت:

1. يستهلك الأثاث بمعدل 10٪.
2. تستهلك المباني بمعدل 2٪.

المطلوب:

تصوير قائمة الإيرادات والمصروفات لتحديد:

1. نتيجة النشاط بكل قسم من الأقسام عن السنة المنتهية في 2007/12/31.
2. نتيجة نشاط الفندق عن السنة المنتهية في 2007/12/31.
3. تصوير المركزا المالي للفندق في 2007/12/31.

تمرين (2):

البيانات التالية مستخرجة من دفاتر فندق كراون عن السنة المنتهية في 2007/12/31:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
دينار	دينار	
2.000.000		أراضي
4.000.000		مباني
6.000.000		أثاث
5.000.000		أجهزة ومعدات
		تكلفة المبيعات
800.000		المطعم
400.000		المشروبات
200.000		التلفون
100.000		صافي إيرادات الأقسام

اسم الحساب	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
الغرف	2.000.000	
الطعام	1000.000	
المشروبات	600.000	
التليفون	400.000	
غسيل وكي	80.000	
المرتبات والأجور		
غرف		80.000
طعام		60.000
مشروبات		20.000
غسيل وكي		12.000
المصروفات المباشرة الأخرى		
غرف		20.000
طعام		40.000
مشروبات		20.000
تليفون		8.000
غسيل وكي		20.000
بعده	18.820.000	18.820.000
ما قبله	18.820.000	18.820.000
المصروفات العمومية والإدارية		30.000
مصروفات الدعاية والإعلان		20.000
مصروفات الصيانة والإصلاح		20.000
الإنارة والمياه والقوى		10.000

اسم الحساب	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
المحركة		
نقدية		800.000
رأس المال	14.020.000	
إيجار محلات	1600.000	
	19700000	19700000

فإذا علمت:

1. المباني تستهلك بمعدل 5٪.
2. الأثاث يستهلك بمعدل 10٪.
3. الأجهزة والمعدات تستهلك بمعدل 30٪ .
4. تبين أن قيد خطأ ضمن ايرادات قسم المشروبات مبلغ 10.000 دينار منها : 4.000 دينار تخص قسم الغرف والباقي وقدره 6.000 دينار يخص المطعم .

المطلوب:

1. تصوير قائمة ايرادات ومصروفات الفندق في 2007/12/31 لبيان:

أ. الأرباح القطاعية .

ب. صافي أرباح الفندق.

2. تصوير المركز المالي للفندق في 2007/12/31.

تمرين 3:

ظهر في ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر فندق "ماريوت" عن السنة المنتهية في 2007/12/31 على الصورة التالية:

دينار	أرصدة مدينة	دينار	ارصدة دائنة
	تكلفة المبيعات		**إيرادات الأقسام**
800.000	قسم الطعام	2000.000	قسم الغرف
200.000	قسم الشراب	2.000.000	قسم الطعام
300.000	قسم الغسيل والأقسام الأخرى	1000.000	قسم الشراب
	المرتبات والأجور وما في حكمها	1000.000	قسم الغسيل والاقسام الأخرى
240.000	قسم الغرف		**إيرادات أخرى**
360.000	قسم الطعام	400000	ايجار المحلات
140.000	قسم الشراب		**أرصدة أخرى**
120.000	قسم الغسيل والأقسام الأخرى	14000000	رأس المال
	مصروفات قطاعية مباشرة أخرى	600000	الأحتياطات
200.000	قسم الغرف	4000000	قرض طويل الأجل
200.000	قسم الطعام	400000	دائنون
100.000	قسم الشراب		
140.000	قسم الغسيل والاقسام الأخرى		
	مصروفات أخرى		
500.000	مصروفات عمومية		
400.000	دعاية وإعلان		
300.000	صيانة إصلاح		
200.000	انارة وقوى محركة		
	أرصدة أخرى		
1400.000	اراضي		
4200.000	مباني		
6.600.000	آلات		
4.400.000	اثاث		
600.000	نقدية بالخزينة والبنك		
25400000		25400000	

فإذا علمت:

أنه تبين لك ان تكلفة مبيعات قسم الطعام تتضمن تكلفة الوجبات الغذائية للعاملين بأقسام الفندق على النحو التالي:

قسم الغرف	80.000 دينار
قسم الطعام	140.000 دينار
قسم الشراب	60.000 دينار
قسم الكي والأقسام الأخرى	40.000 دينار

وان هذه المبالغ لم تكن قد وزعت على الأقسام المختلفة بعد.

1. إن عبء الاستهلاك السنوي للمباني 100.000 ليرة وللالات 300.000 دينار وللأثاث 200.000 دينار.

المطلوب:

أولاً:

اعداد قائمة إيرادات ومصروفات الفندق عن السنة المنتهية في 2007/12/31 لبيان الأرباح القطاعية واجمالي ايرادات التشغيل ومجمل ربح التشغيل وصافي ربح الفندق.

ثانياً:

تصوير المركز المالي للفندق في 2007/12/31.

6

الفصل السادس

المحاسبة في المستشفيات

المحاسبة في المستشفيات

تعريف المستشفى:

منظمة متخصصة في المجال الصحي المتعلق بالمرض الداخلين والخارجين وتوفير العلاج اللازم لهم، وتتكون من مجموعة من الأطباء المتخصصين والأبنية ذات التصميم الخاص وتحتوي على المعدات والأجهزة الطبية والمواد الدوائية بالإضافة إلى العاملين وهذه المستشفيات اما أن تكون مملوكة للقطاع الخاص بهدف الاستثمار وتحقيق الأرباح وإما أن تكون مملوكة للدولة بهدف تقديم الخدمات.

انواع المستشفيات:

1. المستشفيات الحكومية تؤدي الرعاية الصحية مجاناً وتموّل من المال العام ولا تهدف للربح مثل مستشفى البشير والمراكز الصحية.
2. المستشفيات الخاصة والتي تؤدي الرعاية الصحية بمقابل وتموّل من القطاع الخاص وتهدف للربح مثل المستشفى الإسلامي ومستشفى الأردن وغيرها.
3. مستشفيات اجتماعية تموّل من أفراد المجتمع مثل مستشفى الأمل للسرطان.

خصائص المستشفيات:

أولاً: خصائص المستشفيات التي لا تهدف للربح (المستشفيات الحكومية):

1. لا تهدف إلى تحقيق الأرباح.
2. تهدف إلى تقديم الخدمات لجميع أفراد المجتمع.
3. تموّل من قبل الدولة ومن التبرعات.
4. إعداد الموازنات التقديرية.
5. المسؤولية عن إدارة الموارد المالية.
6. تدار من قبل مجلس إدارة يعين من قبل وزارة الصحة.
7. استخدام الأساس النقدي في إظهار نتائج الأعمال.

ثانياً: خصائص المستشفيات الخاصة التي تهدف للربح:

1. تهدف إلى تحقيق الأرباح.
2. تدار من قبل مجلس إدارة.
3. تموّل من رجال الأعمال (القطاع الخاص).
4. قياس التكاليف المستنفذة.
5. استخدام أساس الاستحقاق في إظهار نتائج الأعمال.

السياسة المالية في المستشفيات:

1. السنة المالية مدتها 12 سهر تبدا من 1/1 ولغاية 12/31.
2. يستخدم الأساس النقدي في المستشفيات الحكومية وأساس الاستحقاق في المستشفيات الخاصة.
3. تستهلك الأصول الثابتة حسب النسب المقدرة من دائرة ضريبة الدخل.
4. مستندات الصرف والشيكات يوقع عليها من عضوين على الأقل رئيس مجلس الإدارة والمدير المالي.
5. تطبيق نظام الضمان الاجتماعي على العاملين بالمستشفيات حيث يتحمل الموظف 5٪ من راتبه ويتحمل المستشفى 10٪.
6. استخدام دليل محاسبي موحد في المستشفيات.
7. توسيط حساب الرواتب المستحق بالنسبة للموظفين في المستشفيات الخاصة.

النظام المحاسبي:

يتكون النظام المحاسبي في المستشفيات من عدة عناصر هي:

1. المجموعة المستندية (سند القبض والصرف والقيد والفواتير).
2. المجموعة الدفترية (دفتر اليومية العامة والأستاذ العام ودفتر الصندوق وغيرها).

3. التقارير المالية (موازين المراجعة وحساب التشغيل والأرباح والخسائر والميزانية).
4. المعالجات المحاسبية للعمليات المالية علماً أن الأساس النقدي يطبق على المستشفيات الحكومية وأساس الاستحقاق يطبق على المستشفيات الخاصة.

المعالجة المحاسبية:

1. **تسجيل الإيرادات:**

أ. إذا كانت الفاتورة نقدية

من حـ/ الصندوق

إلى حـ/ الإيرادات حسب نوع الإيراد (أدوية، لوازم طبية)

ب. إذا كانت الفاتورة ذمم على العملاء

من حـ/ ذمم العملاء

إلى حـ/ الإيرادات / حسب نوعها

ج. إذا كانت الفاتورة نقدية مع منح العميل خصم

من مذكورين

حـ/ الصندوق

حـ/ الصم

إلى حـ/ الإيرادات / حسب النوع

2. عند شراء الأدوية سواء كانت نقدية أو على الحساب

من حـ/ الأدوية

إلى مذكورين

حـ/ البنك

حـ/ الدائنون

3. عند إجراء أعمال صيانة لمرافق المستشفى ودفع المبلغ:

من حـ/ الصيانة

إلى حـ/ البنك أو حـ/ الصندوق

4. توسيط حساب الذمم برسم التحصيل لبعض المرضى:

أ. عند إصدار الفاتورة باسم العميل

من حـ/ الذمم (فلان)

إلى حـ/ ذمم برسم التحصيل

ب. عند سداد العميل لقيمة الفاتورة نقداً أو بشيك:

من حـ/ الصندوق

إلى حـ/ ذمم (فلان)

ج. إقفال حساب ذمم برسم التحصيل في حساب الإيرادات حسب النوع:

من حـ/ الذمم برسم التحصيل

إلى حـ/ الإيرادات (حسب النوع)

5. إثبات الرواتب عن استحقاقها في نهاية الشهر من واقع كشف الرواتب

من حـ/ الرواتب

إلى مذكورين

حـ/ الرواتب المستحقة

حـ/ ضريبة الدخل

حـ/ الضمان الاجتماعي

6. عند صرف الرواتب المستحقة:

من حـ/ الرواتب المستحقة

إلى حـ/ البنك أو حـ/ الصندوق

7. **عند سداد ضريبة الدخل والضمان الاجتماعي:**

من مذكورين

حـ/ ضريبة الدخل

حـ/ الضمان الاجتماعي

إلى حـ/ البنك أو حـ/ الصندوق

8. **شراء الأصول الثابتة (نقداً أو على حساب):**

من حـ/ الأصل

إلى مذكورين

حـ/ البنك

حـ/ الدائنون

9. **السياسة المالية المتبعة في المستشفيات الخاصة عند إدخال المريض إلى المستشفى وهي كما يلي:**

أ. أن يدفع المريض مبلغ يسمى تأمينات تحت حساب العلاج:

من حـ/ الصندوق

إلى حـ/ تأمينات العملاء

ب. عند إصدار الفاتورة والتي تتضمن المبلغ الإجمالي المطلوب من المريض يكون القيد:

من مذكورين

حـ/ الصندوق

حـ/ تأمينات العملاء

إلى حـ/ الإيرادات

10. عند حصول المستشفى على قرض لغايات التمويل تجري القيود التالية:

أ. استلام القرض من

من حـ/ البنك

إلى حـ/ القرض

ب. إثبات دفع فائدة القرض.

ج. فائدة القرض.

إلى حـ/ البنك أو حـ/ الصندوق

د. إقفال الفائدة في حساب الأرباح والخسائر

من حـ/ أ.خ

إلى حـ/ فائدة القرض

متطلبات أساس الاستحقاق:

1. عمل قيد يومية وتسجيل القيود في السجلات وبشكل يومي ولكل مريض.
2. استلام مبلغ مقدّم من المرضى (تأمينات) وتتم التسوية عند خروج المريض وإصدار فاتورة بإجمالي المبلغ المستحق على المريض.
3. وجود دليل محاسبي متضمن رموز للحسابات المتكون منها.
4. استخدام فاتورة تفصيلية للمريض بالخدمات التي تقوم بها المستشفيات.
5. قد يتم استخدام نظام محاسبي آلي لتسهيل عملية استخراج البيانات بالسرعة وكفاءة المعلومات.

متطلبات استخدام الأساس النقدي:

يتطلب استخدام الأساس النقدي مجموعة من الإجراءات وهي:

1. الاحتفاظ بفواتير المرضى حتى دفعها.
2. دفع الرواتب للأطباء المقيمين في المستشفى بشكل أساسي مع استخدام نظام الحوافز.
3. الأطباء من خارج المستشفى يتعاملون مع مرضاهم حسب الاتفاق فيما بينهم على أجور العلاج وهذا ما يسهل عملية الدفع من قبل المرضى لأجور المعالجة.
4. مصادر الأموال للمستشفى تكون من مصدرين هما:

أ. إيرادات الخدمات الصحية.

ب. الاقتراض من البنوك.

5. استخدام دليل محاسبي لترقيم الحسابات.
6. تطبيق نظام حسابات الأقسام في الأقسام الطبية تعمل على إظهار ربحية أو خسارة كل قسم من أقسام المستشفى.

المعالجة المحاسبية حسب الأساس النقدي:

1. استلام جزء من المبلغ المستحق على المريض مقدماً:

من حـ/ الصندوق

إلى حـ/ ذمم المريض ...

2. إقفال حساب ذمم المريض في حساب الإيرادات حيث يعتبر ما قبض من المريض يمثل إيراد يخص السنة المالية.

من حـ/ ذمم المريض

إلى حـ/ الإيرادات

3. استلام مبالغ مقابل تقديم خدمات صحية (أشعة، مختبر، ادوية):

من حـ/ الصندوق

إلى حـ/ الإيرادات / نوع الإيزاد

4. إثبات شراء الأدوية سواء تمت نقداً أو على الحساب يكون القيد:

من حـ/ الأدوية

إلى مذكورين

حـ/ الصندوق أو حـ/ البنك

حـ/ الدائنون

5. إثبات شراء أصل بتمويل من أحد البنوك (البنك العربي) مثلاً:

من حـ/ الأصل

إلى حـ/ البنك العربي / أو بنك الأردن

6. إثبات سداد والتمويل:

من حـ/ البنك العربي أو بنك الأردن

إلى حـ/ البنك أو حـ/ الصندوق

7. إثبات استلام قرض من إحدى البنوك:

من حـ/ البنك

إلى حـ/ القرض

8. إثبات سداد القرض:

من حـ/ القرض

إلى حـ/ البنك

9. إثبات الرواتب الشهرية:

من حـ/ الرواتب

إلى مذكورين

حـ / الرواتب المستحقة

حـ/ الضمان الاجتماعي

حـ/ ضريبة الدخل

10. إثبات سداد الرواتب المستحقة:

من حـ/ الرواتب المستحقة

إلى حـ/ البنك أو حـ/ الصندوق

11. إثبات سداد الضمان الاجتماعي وضريبة الدخل:

من مذكورين

حـ/ الضمان الاجتماعي

حـ/ ضريبة الدخل

إلى حـ/ الصندوق أو حـ/ البنك

انواع الأموال في المستشفيات غير الربحية:

1. المال الجاري غير المقيد وهي الأموال التي تحصل عليها المستشفيات غير الربحية بشكل متكرر من الخدمات الصحية المقدمة للمرض بالإضافة إلى الرسوم المدفوعة من الأعضاء ويكون المستشفى حراً في انفاقها على ما يريد بدون تقيد أو شروط.
2. المال المقيد: وهي الأموال التي تحصل عليها المستشفيات غير الربحية من الهيئات الرسمية والخيرية والمنح والهبات والوصايا وتكون المستشفيات مقيدة في إنفاق الأموال حسب طلب المتبرعين فيها.
3. مال الأوقاف.

4. مال الوكالة.
5. مال الإقراض.
6. مال العقارات والمعدات.
7. أموال الدخل السنوي.

مصادر إيرادات المستشفيات:

1. ثمن بيع الأدوية والخدمات الصحية.
2. رسوم الانتساب ورسوم الاشتراك في المستشفيات غير الربحية.
3. إيراد الاستثمارات (من تأجير العقارات أو أرباح الأسهم).
4. المنح والتبرعات والوصايا.

أمثلة للمعالجات المحاسبية في المستشفيات غير الربحية:

مثال (1):

قرر مجلس إدارة مستشفى المقاصد الخيرية على تخصيص مبلغ 10000 دينار من أصول المال غير المقيد لشراء أجهزة ومعدات مكتبية.

المطلوب إجراء القيد اللازم في اليومية العامة:

10000 من حـ/ المال غير المخصص

10000 إلى حـ/ المال المخصص للمعدات المكتبية

إثبات الحصول على أجهزة ومعدات

مثال (2):

فيما يلي إيرادات إحدى المستشفيات الخيرية لشهر تموز 2000:

40000 إجمالي إيرادات الخدمات الصحية.

5000 المسموحات للمرض الفقراء.

4000 مبالغ تحصل من الجمعية الخيرية لخدمة المرضى من الفقراء.

6000 التعديلات التعاقدية الممنوحة لهيئة التأمين الصحي.

2000 الديون المشكوك في تحصيلها.

المطلوب: تسجيل القيود اليومية.

الحل:

40000 من حـ/ العملاء

40000 إلى حـ/ إيرادات الخدمات الصحية

إثبات إيرادات الخدمات الصحية.

من مذكورين

4000 حـ/ العملاء (الجمعية الخيرية)

1000 حـ/ المسموحات الخيرية

5000 إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

إثبات إجمالي المسموحات:

6000 من حـ/ التعديلات التعاقدية

6000 إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

إثبات مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بقيمة التعديلات التعاقدية:

2000 من حـ/ الديون المشكوك في تحصيلها

2000 إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

إثبات الديون المشكوك في تحصيلها.

مثال (3):

قررت إدارة المستشفى الخيري إعداد دين على مريض من الفقراء بقيمة 1500 دينار.

1500 من حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها

1500 إلى حـ/ العملاء

إثبات إعدام الدين

مثال (4):

حصول المستشفى على منح نقدية أو عينية.

حصلت إحدى المستشفيات الخيرية على المنح التالية:

7000 أدوية مجانية

2500 خدمات تمريض تطوعية وقد بلغت تكلفة وجبات الطعام المقدمة للمتطوعين 300 دينار.

الحل:

من مذكورين

7000 حـ/ المخزون من الأدوية

2200 حـ/ الرواتب (2500 – 300)

9200 إلى حـ/ دعم العمليات

قيد إثبات دعم العمليات

أو يمكن أن يكون القيد بالشكل التالي:

من مذكورين

7000 حـ/ المخزون من الأدوية

2200 حـ/ الرواتب

300 حـ/ المصاريف

9500 إلى حـ/ دعم العمليات

إثبات دعم العمليات

مثال (5):

قد تعلن إحدى المستشفيات الخيرية عن حاجتها إلى التبرعات. وقد يتلقى المستشفى تعهدات من المواطنين بمبالغ محددة ولكن قد لا تحصل جميع هذه المبالغ من المتبرعين وتعالى كما يلي: تلقت إحدى المستشفيات الخيرية تعهداً من أحد المحسنين بأنه سيتبرع بمبلغ 15000 دينار وبناء على خبرتها فإن 20٪ من هذه التعهدات قد لا تحصل.

15000 من حـ/ التعهد تحت التحصيل

15000 إلى حـ/ دعم المساهمات

إثبات التعهد

3000 من حـ/ التعهدات المشكوك في تحصيلها

3000 إلى حـ/ مخصص التعهدات المشكوك في تحصيلها

مثال (6):

التبرعات المقيدة أو المال المقيد.

تلقى أحد المستشفيات الخيرية تبرعاً قيمته 12000 دينار يخصص لشراء جهاز طبي متطور وقد تم شراء الجهاز بمبلغ 15000 دينار.

12000 من حـ/ البنك

12000 إلى حـ/ التبرع المقيد أو المال المقيد

إثبات استلام المال المقيد

15000 من حـ/ الجهاز الطبي

15000 إلى حـ/ البنك

إثبات شراء الجهاز

القوائم المالية لمستشفى المقاصد الخيرية:

الميزانية العمومية:

		موجودات متداولة			مطلوبات متداولة
xx		نقد في الصندوق		xx	بنوك دائنة
xx		نقد في البنوك		xx	ذمم دائنة
	xx	ذمم مدينة		xx	مصاريف
	xx	- مخصص ذ. م فيها	xx		مستحقة
xx		صافي الذمم المدينة			مجموع المطلوبات
xx		استثمارات		xx	حقوق المساهمين
xx		مصاريف مدفوعة مقدماً		xx	رأس المال
xx		إيجارات مدفوعة مقدماً	xxx		احتياطيات
xx		إيرادات المقصف المستحق			مجموع حقوق
xx		مواد ولوازم طبية متبقية في			المساهمين
		نهاية السنة			
		مجموعة الموجودات			

xxx		المتداولة			
		الموجودات الثابتة			
	xx	أجهزة طبية			
	xx	أثاث			
	xx	سيارات			
	xx	مكتبة			
	xxx				
	xx	- مخصصات الاستهلاك			
xxx		صافي الموجودات الثابتة			
xxx		مجموع الأصول	xxx		مجموع الخصوم

قائمة الدخل:

	xx	مبيعات مواد ولوازم طبية بعد الخصم
	xx	يضاف إيرادات الأقسام بعد الخصم
xxx		صافي مجموع الإيرادات
		يطرح تكلفة الأقسام
	xx	مواد ولوازم طبية أول المدة
	xx	يضاف مواد ولوازم طبية مشتراه
	xx	يطرح منها مواد ولوازم طبية آخر المدة
	xx	تكلفة الأقسام
xxx		إجمالي الربح التشغيلي للمستشفى يطرح منها:
	xx	مصاريف تشغيل الأقسام
	xx	مصاريف استهلاك الموجودات الثابتة
	xx	مجموع المصاريف التشغيلية والإدارية

صافي الربح التشغيلي للمستشفى يضاف له:		xxx
إيرادات أخرى		
إيراد استثمارات	xx	xxx
إيراد المقصف	xx	
تبرعات لصالح المستشفى	xx	
صافي الربح قبل الضرائب		xxx
		xxx

7

الفصل السابع

الرقابة والتدقيق على الفنادق والمستشفيات

[القطاع الخدمي]

الرقابة والتدقيق على الفنادق والمستشفيات [القطاع الخدمي]

مقدمة:

إن الزيادة في معالجة البيانات في استخدام الحاسوب لدى الشركات أصبح لها تأثير كبير وفعال في مجال المحاسبة، إذ لم يعد تحديد تدقيق أنشطة الحاسوب محصوراً على العملاء الكبار، فمع ظهور أنظمة الحاسوب الرخيصة أصبح استخدام الحاسوب لمعظم الوظائف المحاسبية شائعاً حتى لدى عملاء التدقيق الأصغر. ففي بيئة الحاسوب التقليدية تعالج المعلومات في الحاسوب الرئيسي الموجود في قسم نظم المعلومات المستقل، حيث كانت الأقسام الأخرى في الشركة، والتي تدعى بالأقسام المستخدمة، تقوم بإرسال بياناتها إلى قسم نظم المعلومات وتحصل على تقارير يولدها الحاسوب عند انتهاء عملية معالجة البيانات. أما في السنوات الأخيرة فقد أصبحت معظم أنشطة المعالجة بالحاسوب تتم لا مركزياً، حيث أصبح من المألوف قيام الموظفين ضمن الأقسام المستخدمة بتنفيذ تطبيقات باستخدام حاسوب مستخدمين خدمات برمجية جاهزة، مما ألغى الحاجة إلى قيام العميل بتوظيف مبرمجي الحاسوب من أجل هذه التطبيقات.

واليوم من الشائع أن تستخدم الشركة الصغيرة حاسوباً صغيراً لتشغيل برنامج محاسبة جاهز لمسك دفتر الأستاذ، وهذا يعطي أساس نظامها المحاسبي، حيث تكون قدرة حاسوب صغير واحد كافية لتلبية جميع الحاجات المحاسبية في شركة صغيرة. أما الشركة الكبيرة فتستخدم عدداً من الحواسيب الصغيرة المرتبطة بنظام الحاسوب الرئيسي في الشركة حيث يتم إدخال البيانات وتوليد التقارير في مواقع مختلفة من قبل موظفي القسم المستخدم، وطبيعة التطبيق هي التي تحدد فيما لو كانت المعالجة ستتم على الحاسوب الرئيسي أو على الحاسوب الصغير. وكما توضح هذه الأمثلة فإن على المدققين أن يستعدوا للعمل في بيئة متغيرة باستمرار قد تكون فيها السجلات المحاسبية للعميل محفوظة على شيء يتروح بين حاسوب صغير وبين نظام الحاسوب الذي قد يبلغ ثمنه الملايين.

ورغم أن الحاسوب قد خلق بعض التحديات أمام المحاسبين المختصين فإنه أيضاً قد وسع آفاقهم وزاد مدى وقيمة الخدمات التي يقدمونها، فالحاسوب ليس مجرد آلة تقوم بمهام حسابية روتينية بسرعة ودقة غير مسبوقتين، و إنما جعل من الممكن تطوير المعلومات التي كان مستحيلاً جمعها في الماضي بسبب حدود الزمن والتكلفة فعندما يحتفظ العميل بسجلاته المحاسبية في نظام الحاسوب المعقد يجد المدققين أنه من المفيد، بل من الضروري، أن يستخدموا الحاسوب في تأدية العديد من إجراءات التدقيق.

وسنتناول في هذا الفصل بعض أهم الطرق التي يؤثر بها الحاسوب على عمل التدقيق، ولكنه لن يستطيع تقديم معرفة شاملة بالمهارات التقنية للحاسوب. وسيجد المدققون المستقلون أن المعرفة الإضافية بالحاسوب، بما في ذلك المهارات التقنية كالبرمجة هي ذات فائدة متزايدة باستمرار في مهنة المحاسبة والتدقيق.

تأثير الحاسوب على مسار التدقيق:

في نظام معالجة البيانات اليدوي أو الميكانيكي يقوم مسار التدقيق (مسار العملية) والمؤلف من وثائق مطبوعة بربط كل عملية منفردة بالمجموع التلخيصي في القوائم المالية، والحواسيب من جهة أخرى قادرة على إنشاء وتحديث ومسح البيانات إلكترونياً دون وجود أي دليل مرئي على التغيرات الحاصلة. كما أن تطور وسائل الاتصالات البعدية قد خلق بيئة لا تقتصر إمكانية تعديل البيانات فيها على حاسوب معين، وإنما تمتد إلى العديد من الحواسيب داخل شركة العميل وخارجها.

في المراحل الأولى من تطور أنظمة الحاسوب أدى النقل الإلكتروني للمعلومات إلى بعض القلق لدى المحاسبين بأن معالجة البيانات باستخدام الحاسوب ستحجب أو حتى ستلغي مسار التدقيق، ورغم وجود الإمكانية التقنية لتصميم نظام معلومات لا يترك أي مسار تدقيق إلا أن نظاماً كهذا لن يكون عملياً أو مرغوباً به، فوجود مسار تدقيق كافٍ هو أمر ضروري لتمكين الإدارة من قيادة ورقابة أعمال الشركة، وللسماح بإعادة بناء الملف في حالة حدوث أخطاء في إرسال

ومعالجة المعلومات أو عند حدوث خطأ في الحاسوب، ولتلبية حاجات المدققين المستقلين والوكالات الحكومية.

وإحدى الصعوبات التي تواجه التدقيق في نظم الحاسوب المتقدمة هي أنه رغم احتمال وجود مسار تدقيق فإنه لا يتوافر بشكل مطبوع وإنما فقط بشكل مقروء للآلة، ولأن معلومات مسار التدقيق تكون ضخمة جداً فإنها لا تبقى في حالة الاتصال المباشر إلا لفترة قصيرة من الزمن ثم يتم ترحيلها إلى وحدة تخزين منخفضة التكلفة كالشريط المغنط. وهناك تطور آخر أثر بشكل كبير على مسار التدقيق وهو تبادل البيانات الإلكترونية EDI، حيث تستخدم الشركة وزبائنها أو مورديها وصلات الاصالات البعدية لتبادل البيانات المتعلقة بالعمل إلكترونياً، وبالتالي استبدلت الوثائق الأصلية كالفواتير وأوامر الشركاء والشيكات وبوالص الشحن بعمليات إلكترونية. فمثلاً في نظام تبادل البيانات الإلكترونية قد تبدأ عمليات الشراء أوتوماتيكياً عند قيام حاسوب الزبون بإرسال رسالة إلكترونية (طلب شراء) مباشرة غلى نظام حاسوب المكورد، ويمكن أيضاً معالجة الفوترة والدفع بشكل إلكتروني. وعند استخدام هذا النظام يجب أن يأخذ المدققون احتفاظ الزبون بالبيانات وسياسات المعالجة بعين الاعتبار عند تخطيطهم لطبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق التي يزمعون القيام بها، فمثلاً قد يحدد المدققون العمليات التي سيفحصونها في نفس الوقت التي تجري معالجتها فيه قبل إزالتها من نظام الحاسوب، ويجب أيضاً التأكيد على تنسيق جهود مدققي الحسابات الداخليين والخارجيين للتأكد من أن تغطية التدقيق كافية.

مخاوف أن تلغي الحواسيب مسار التدقيق لم تتحقق، فأثناء تصميم نظام الحاسوب عادة ما تقوم الإدارة باستشارة مدققي الحسابات الداخليين والخارجيين للتأكد من وجود مسار تدقيق كافٍ ضمن النظام، وبالطبع فإن مسار التدقيق في نظام الحاسوب قد يتألف من مطبوعات الحاسوب والسجلات الداخلية فيه ComputerLogs والوثائق المخزنة بصيغة تستطيع الآلة قراءتها، بدلاً من الشكل التقليدي: وثائق أصلية ودفاتر يومية ودفتر أستاذ مكتوبة باليد. وعادة ما يكون جزء

من مسار التدقيق – كذلك المتعلق بتاريخ وتوقيت التعديل الأخير على السجل والشخص الذي قام بهذا التعديل – مخزناً كجزء من سجلات الاتصال المباشر.

إجراءات الرقابة الداخلية في بيئة الحاسوب:

حتى تحقق الرقابة الداخلية أهدافها ينبغي توافر تقسيم ملائم للواجبات، ففي نظام معلومات يدوي لا يتحل أي موظف بمفرده المسؤولية الكاملة عن العملية، كما ينبغي التثبت من عمل الموظف من خلال عمل موظف آخر يعالج جوانب أخرى من نفس العملية، وتقسيم العمل بهذا الأسلوب يحقق رقابة تلقائية ويكفل دقة السجلات والتقارير ويحمي الشركة من الخسائر الناجمة عن الاحتيال والتلاعب.

بينما في نظام معلومات يحتوي على الحاسوب فإن هذا العمل يكون عادة موزعاً على العديد من الموظفين يستطيع الحاسوب إنجازه، وبالتالي فإن دمج الأنشطة وتوحيد الوظائف يغدو أمراً متوقعاً، نظراً لقدرة الحاسوب على معالجة العديد من الجوانب المترابطة في العملية، حيث يستطيع نظام الحاسوب للرواتب الحفاظ بملفات عن الموظفين تتضمن معلومات عن الأقدمية والتأمين وما شابه ذلك، وحساب راتب الموظف، وتوزيع تكاليف العمل، وتحضير شيكات الدفع، وسجلات المدفوعات.

ورغم دمج العديد من الوظائف في نظام الحاسوب فإن أهمية الرقابة الداخلية لم تتضاءل على الإطلاق، والعوامل الأساسية التي تقوم عليها الرقابة الداخلية تبقى ذات أهمية، ففصل الواجبات وتحديد المسؤوليات بوضوح تبقى العناصر الأهم، وعلى أي حال فقد تعززت هذه العوامل والمفاهيم الرقابية التقليدية بالرقابة الموضوعة ضمن برنامج الحاسوب وتلك الموجود في البنية المادية للحاسوب. وتقسم إجراءات الرقابة الداخلية في بنية الحاسوب إلى ثلاثة أقسام:

1. إجراءات الرقابة العامة.

2. إجراءات الرقابة التطبيقية.
3. إجراءات رقابة المستخدم.

إذ بينما تنطبق إجراءات الرقابة العامة على جميع تطبيقات الحاسوب فغن إجراءات الرقابة التطبيقية وإجراءات رقابة المستخدم تتعلق بتطبيق محدد دون غيره، كتحضير جدول الرواتب مثلاً، وتتضمن إجراءات الرقابة التطبيقية كلاً من إجراءات الرقابة المبرمجة التي تكتب ضمن برامج الحاسوب، وإجراءات المتابعة اليدوية التي تنفذ عند توليد الحاسوب لتقارير الاستثناء. أما إجراءات رقابة المستخدم فهي تلك التي يقوم بها المستخدمون للتأكد من دقة وشمول تقارير الحاسوب. ويبين الشكل التالي العلاقة بين الأنواع الثلاثة لإجراءات الرقابة بالحاسوب.

إجراءات الرقابة العامة في بيئة الحاسوب:

تعتبر إجراءات الرقابة العامة سياسات رقابية عريضة على مستوى إدارة الحاسوب وقابلة للتطبيق في أي نظام من النظم الإلكترونية وتشمل على النواحي التالية:

أ. الهيكل التنظيمي لوظيفة نظام المعلومات:

بسبب قدرة الحاسوب على معالجة البيانات بشكل كفء فقد ازداد الميل لجمع أداء العديد من وظائف معالجة البيانات، ففي النظام اليدوي أو الميكانيكي كان جمع الوظائف هذا يعتبر أمراً لا يتوافق وتحقيق رقابة داخلية قوية، فمثلاً تكون وظيفة تسجيل المبالغ النقدية المستلمة في النظام اليدوي عادة مفصولة عن مسؤولية ترحيل القيود إلى الحسابات المدنية الفرعية، ولأن كلاً من هذه الوظائف تعتبر عنصر رقابة على الأخرى فغن تحويل هاتين الوظيفتين إلى موظف واحد سيسمح له بحجب أخطاءه، أما الحاسوب المبرمج بشكل جيد فليس له ميل أو حافز لحجب أخطاءه، ويستطيع القيام بوظيفتين في آن واحد، لذلك فما كان يعتبر

مجموعة غير متوافقة من الوظائف أصبح من الممكن جمعه في نظام الحاسوب دون إضعاف الرقابة الداخلية.

وعند جمع ما تبدو ظاهرياً أنها وظائف غير متوافقة في نظام الحاسوب يغدو من الضروري وضع رقابة تعويضية لمنع التدخل البشري غير الملائم في عملية المعالجة بالحاسوب، حيث يستطيع الشخص الذي تسنح له فرصة القيام بتعديلات غير مرخص بها في برنامج الحاسوب أو في ملفات البيانات أن يستغل تركز وظائف معالجة الحسابات الدائمة حيث يمكن أن يتم تصميمه للموافقة على دفع فاتورة البائع فقط عندما يوجد أمر شراء وتقرير استلام يدعمان هذه الفاتورة، أما إذا استطاع الموظف القيام بتعديلات غير مرخصة في البرنامج أو البيانات في هذا النظام فهو يستطيع تحويل مبالغ غير مثبتة بهذه المستندات إلى موردين محددين.

ومن الواضح أن برامج الحاسوب وملفات البيانات لا يمكن تعديلها دون استخدام معدات الحاسوب، ولكن إحداث تغييرات لن يترك دليل ملحوظ، لذلك ينبغي تنظيم قسم نظم المعلومات بشكل يمنع الموظفين من الوصول غير الملائم إلى المعدات والبرامج أو ملفات البيانات ويتحقق ذلك من خلال وضع حدود واضحة للسلطة والمسؤولية، وفصل الوظائف، والتحديد الدقيق للواجبات، بالنسبة لكل موظف ضمن القسم. ويختلف تنظيم قسم المعلومات تبعاً لاختلاف الشركة من حيث تحديد الرئيس الذي يخضع له القسم، والعلاقات مع الأقسام الأخرى، والمسؤوليات ضمن القسم. لكن كما يوضح الشكل التالي فغن نظم المعلومات المنظم بشكل جيد يجب أن يتضمن الفصل التالي للمسؤوليات:

إدارة نظم المعلومات:

يجب أن يشرف مدير نظم المعلومات على سير العمل في القسم، ومن الممكن أن يكون رئيسه نائب الرئيس للخدمات الإدارية أو المالية أو المراقب. وعندما يكون المراقب هم الرئيس فينبغي الا تكون له علاقة مباشرة بعمليات الحاسوب. ومن الممكن أيضاً أن يرفع مستوى منصب مدير نظم المعلومات إلى نائب رئيس يخضع

مباشرة للرئيس، وفي العديد من الشركات يسمى هذا الشخص مسؤول المعلومات الرئيسي.

تحليل النظم:

محللي النظم هم المسؤولون عن تصميم نظام المعلومات، فبعد تحديد أهداف الشركة ومتطلبات الأقسام المستخدمة للحاسوب ويقررون أهداف النظام وطرق تحققيها، وباستخدام المخطط التدفقي للنظام وأدوات أخرى يضعون الخطوط الرئيسة لنظام الحاسوب.

برمجة التطبيقات:

انطلاقاً من المواصفات التي قام محللو النظم بوضعها يقوم مبرمجو التطبيقات بتصميم المخططات التدفقية لبرنامج الحاسوب الذي يتطلبه النظام، ثم يقومون بكتابة هذا البرنامج بلغة الحاسوب و أدوات البرمجيات (كالبرامج التجميعية والمترجمات والبرامج الخدمية)، وبعد ذلك يختبرون البرنامج باستخدام بيانات سجلات وتعاملات قد تكون حقيقية أو وهمية وإزالة الأخطاء، والخطوة الأخيرة هي تجهيز الوثائق الضرورية المرافقة للبرنامج.

إدارة قاعدة البيانات:

يكون مدير قاعدة البيانات مسؤولاً عن وضع و إدارة قاعدة بيانات الشركة، والهدف الرئيس له هم تصميم قاعدة البيانات ورقابة استخدامها.

إدخال البيانات:

يقوم الأفراد المسؤولون عن إدخال البيانات بتحضير البيانات المدخلة للمعالجة والتأكد من صحتها. وقد استبدل الإدخال المركزي للبينات غلى حد كبير بالتقنية الحديثة، حيث أصبح من الممكن اليوم إدخال البيانات عن طريق

الطرفيات أو أجهزة الحاسوب الصغيرة الموجودة في الأقسام المستخدمة، أو بمسح المستندات مسحاً ضوئياً، عن طريق تبادل البيانات الإلكترونية وعادة ما يتم تعديل البيانات في أنظمة الاتصال الإلكتروني المباشر ومعالجة البيانات فوراً من قبل المستخدم وباستعمال وصلات الاتصالات البعدية مما يسمح بالتحديث الفوري لملفات الحاسوب.

تشغيل الحاسوب:

يقوم مشغلو الحاسوب بتشغيل ومراقبة أجهزة الحاسوب المركزية وفقاً لتعليمات معيارية. أحياناً قد يحتاج مشغل الحاسوب إلى التدخل باستخدام لوحة المفاتيح أثناء التشغيل لتصحيح الخطأ عند ظهوره، ويجب أن يبرمج نظام تشغيل الحاسوب لكي يحتفظ بسجل مفصل لتدخلات المشغل. ويعتبر فصل البرمجة عن تشغيل الحاسوب مهما من أجل تحقيق رقابة داخلية فعالة، فالموظف الذي يقوم بالمهمتين معاً تكبر فرصة قيامه بتغييرات غير مرخص بها في برنامج الحاسوب.

مكتبة البرامج والبيانات:

الهدف من وجود مكتبة الملفات هو حماية برامج الحاسوب والملفات الأصلية وأشرطة العمليات (المفصلة) وغير ذلك من السجلات من الضياع والتلف والاستخدام أو التعديل غير المرخص به. ولتأكد من كون الرقابة كافية يقوم المسؤول عن هذه المكتبة بنظام تدقيق رسمي للتأكد من توافر الملفات والبرامج للأشخاص المرخص لهم. وفي العديد من النظم يكون جزء من وظيفة المكتبة هذه منوطاً بالحاسوب حيث يقوم مشغلو الحاسوب أو المستخدمين بإدخال رقم سري لم كلمة سر خاصة ليستطيعوا الوصول إلى البرامج والملفات المخزونة في النظام، ويحتفظ الحاسوب تلقائياً بسجل إلكتروني يظهر متى استخدمت هذه البرامج والملفات ومن الذي استخدمها.

رقابة البيانات:

تقوم مجموعة رقابة البيانات في قسم نظم المعلومات بمراجعة واختبار جميع إجراءات إدخال البيانات ومراقبة المعالجة بالحاسوب، ومراجعة تقارير الاستثناءات، والاهتمام بإعادة معالجة الاستثناءات التي وجدها الحاسوب، ومراجعة وتوزيع جميع مخرجات الحاسوب، كما تقوم هذه المجموعة أيضاً بمراجعة سجل تدخلات المشغل وسجل مكتبة استعمال البرامج.

الاتصالات البعدية:

يتولى أخصائيو الاتصالات البعدية مسؤولية الحفاظ على شبكات الحاسوب ووصلات الشبكات ضمن الشركة وتحسينها، حيث يراقبون الشبكة بحثاً عن مؤشرات تدل على وجود مشاكل، بما فيها محاولات الدخول غير الملائمة غلى نظام الحاسوب عبر الشبكة. ومع ازدياد أهمية الاتصالات البعدية وشبكة الانترنت تصبح ضرورة إبقاء شبكة الشركة عاملة بكافة وظائفها في جميع الأوقات أكثر إلحاحاً.

برمجة النظم:

يكون مبرمجو النظم مسؤولين عن تتبع مواضع الخلل في نظام (أو نظم) التشغيل قيد الاستخدام وتصحيحها، وترقية النظام عندما تتوفر إصدارات أحدث من البرمجيات والتعامل مع برامج تطبيقات النظام عندما لا تنسجم برامج التطبيقات مع نظام التشغيل مما يؤدي إلى ظهور بعض المشاكل، وكما أن مبرمجي النظام عادة هم المسؤولين عن العمل الصحيح للخصائص الأمنية الموجودة ضمن نظم التشغيل أو المضافة إليها.

ب. إجراءات توثيق أو تطوير أو تعديل النظم والبرامج الجديدة:

إن وجود مثل هذه الإجراءات يحقق أهداف متعددة منها:

أ. مساعدة الإدارة في فهم نظام معالجة البيانات بطريقة واضحة والتأكيد للإدارة بأن سياستها المرسومة يتم تنفيذها بدقة.

ب. مساعدة المدققون في دراسة أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية.

ج. مساعدة محللو الأنظمة وكذلك المبرمجون على اعتبارها مصدراً يمكن الرجوع عليه عند اللزوم وإعادة النظر بالنظم والبرامج الحالية.

وهذه الرقابة تقوم بالتأكد من أن النظم والبرامج التي يتم تطويرها أو تعديلها من قبل قم نظم المعلومات تلبي حاجة المستخدمين وخالية من الأخطاء وتتضمن رقابة وتوثيقاً كافيين، والأمثلة تتضمن: السياسات التي تتطلب تدخل المستخدم في عمليات الشراء والتطوير، والاختبار المنساب للنظم والبرامج قبل تطبيقها. ومن خلال الطلب من قسم نظم المعلومات أن يحصل على المساعدة التقنية من موظفي الأقسام الأخرى (كالمراجعين الداخليين) نستطيع ضمان أن تكون التجهيزات وبرامج الحاسوب التي يتم شرائها أو تطويرها ستحتوي على قدر من الرقابة المناسبة.

ومن بين الاعتبارات الأخرى المهمة في تطوير أو تعديل النظم والبرامج الجديدة هو تحضير قدر كافي من توثيق النظام، والهدف من التوثيق هو تقديم توصيف إجمالي لنظام الحاسوب في شكل مخططات تدفق النظام، ووصف طبيعة المداخلات والعمليات والمخرجات. كما أنه يقوم بتحديد مسؤوليات إدخال البيانات، وأداء المهام الرقابية، وتصحيح وإعادة معالجة البيانات المغلوطة، ويجب أن يتضمن توثيق كل تطبيق الحد الأدنى التالي:

1. وصف هدف البرنامج.
2. أوراق الموافقة على البرنامج والتعديلات الطارئة عليه، والتي تظهر الترخيص بالبرنامج الأولي والتعديلات اللاحقة.

3. معلومات عن تنظيم البيانات المستخدمة في البرنامج.
4. دليل المستخدم الذي يحتوي تعليمات عن إدخال البيانات وتطبيق إجراءات رقابة المستخدم.
5. مخططات تدفق البرنامج التي تظهر منطق برنامج الحاسوب والخطوات الأساسية.
6. سرد البرنامج باللغة الأصلية.
7. سرد وتوضيح رقابة التشغيل المترافقة مع البرنامج.
8. أمثلة عن مخرجات بما فيها تقارير الاستثناء.
9. دليل التشغيل الذي يحتوي تعليمات تشغيل البرنامج.
10. معلومات عن خطط الاختبارات والنتائج، مع البيانات الاختبارية التي استخدمت لفحص البرنامج وتعقب الأخطاء فيه وتصحيحه.

كثير ما يقترح المستخدمون تغييرات في البرنامج ناجمة عن ملاحظتهم لصاعب متعددة مرتبطة بنظام المعالجة، وعادة ما يتم تجميع هذه الاقتراحات في سجل طلب التغيير الذي يستخدم لإطلاق عمليات التغيير المختلفة للبرنامج.

ويجب أن تتم مراقبة عملية تغيير البرامج والنظم بعناية، إذ يتوجب وجود مراجعة مناسبة لجميع التغييرات، كما يجب اختبار البرنامج المعدل بشكل معمق قبل تطبيقه كما أن جميع التغييرات يجب أن تكون موثقة بشكل كافٍ ليظهر ما الذي تغير ولماذا تغير.

ج. الوصول إلى البرامج والبيانات:

يجب أن يحتوي كل نظام حاسوب على رقابة أمنية كافية لحماية المعدات والملفات والبرامج من الضياع والتلف ووصول أشخاص غير مرخص لهم إليها. وعندما يكون الوصول إلى البرامج والبيانات باستخدام حاسوب صغيراً أو طرفيات موصولة فمن الضروري أن يقوم المستخدم بإدخال اسم هوية المستخدم وكلمة السر ليتمكن من الوصول إلى النظام، ويجب تغيير كلمات السر بشكل دوري وأن

يتم تحديث قوائم المستخدمين المرخص لهم باستمرار لتعكس تغيرات الموظفين. كما يجب برمجة نظام تشغيل الحاسوب ليحتفظ بسجل يحتوي جميع محاولات الوصول الفاشلة وأن يصدر تحذيراً إذا تكررت هذه المحاولات. وأهمية هذه الإجراءات تبدو بوضوح في الحوادث المتعددة التي تحدثت عنها وسائل الإعلام مطولاً والتي قام فيها مبرمجو حاسوب متسللون Hachers باستخدام أجهزتهم المنزلية للدخول إلى أنظمة حاسوب عسكرية وتجارية.

عند نقل البيانات باستخدام وسائط الاتصالات البعدية يصبح من الضروري وضع رقابة على نقل البيانات لمنع التعديل والوصول غير الرخص به لهذه المعلومات أثناء نقلها. ومن وجهة نظر المدققين فإن رقابة نقل البيانات الهامة تتضمن ما يلي:

1. اختبار التماثل: يقوم الحاسوب بمعالجة البيانات ونقلها على شكل أنساق من البتات Bits لذلك فمن الممكن إضافة إلى البتات الضرورية لتمثيل بيانات رموز الأرقام والحروف أن توضع بتات مكافئة احتياطية لاستخدامها في التأكد من مصداقية المعلومات عند معالجتها أو نقلها.
2. تشفير البيانات: تخزن البيانات وتنقل مشفرة لجعل قيام الأفراد غير المرخصين بقراءة المعلومات أمراً أكثر صعوبة.
3. تقنيات إشعار استلام الرسالة: وهي تقنيات تساعد على التأكد من أن الوحدة المتلقية قد استلمت الرسالة كاملة، وأحد الأشكال الشائعة لهذه التقنيات هو التدقيق بالصدى check-echo والذي ترسل فيه الوحدة المتلقية رسالة تصادق على نقل البيانات إلى الوحدة المرسلة.
4. الخطوط الخصوصية: يمكن نقل البيانات عبر خطوط الهاتف التي تستأجرها أو تملكها الشركة لكي تكون أكثر أمناً. ويجب أن يكون الوصول إلى البرامج والبيانات ضمن قسم نظم المعلومات أيضاً أمراً مراقباً بعناية. حيث يجب ألا يتمكن المبرمجون من الوصول إلى البيانات المدخلة أو برامج التطبيقات التي تستخدم في تلك اللحظة، كم يجب أن يتمكن مشغلو الحاسوب فقط من

الوصول إلى البرامج قيد الاستخدام. وعادة ما يكون مدير قاعدة البيانات هو الشخص الوحيد القادر على الوصول إلى جميع ملفات البيانات وبالأخص منها البيانات التي تخص المستخدمين المرخص لهم. كما يجب أن تكون كلمات السر مشفرة بحيث لا يتمكن إلا المستخدم من معرفة كلمة السر الخاصة به.

والرقابة المادية ضرورية أيضاً لحماية معدات الحاسوب من الأذى الناجم عن التخريب أو الماء أو النار. وأفضل طرق منع الأذى المتعمد هي أن يكون الوصول إليها محصوراً بالموظفين المرخص لهم. كما يجب أن يرافق زوار الموقع المركزي لنظام المعلومات مجموعة من الموظفين المرخص لهم. ويجب أن يتم انتقاء موظفي نظم المعلومات بعناية قبل توظيفهم، كما يجب أن تكون الإدارة باستمرار منتبهة لإمكانية قيام موظف ساخط بالتخريب وعادة ما تكون تجهيزات الحاسوب في مكان غير بارز، وهذا المكان غالباً ما يكون دون نوافذ وبأبواب قليلة، ويجب أن تكون المداخل مراقبة بحراس وأقفال تعمل بالبطاقات، كما يجب أن تحتوي غرفة الحاسوب على نظام لإطفاء الحرائق ونظام تكييف للهواء ونظام طاقة احتياطي وأن تكون أعلى من مستوى تسربات المياه المحتملة.

د. تشغيل الحاسوب:

بغية تخفيض احتمالات حدوث تغييرات غير مرخص بها في البرامج لا يكون مشغلو الحاسوب قادرين إلا على الوصول إلى دليل التشغيل والذي يحتوي تعليمات المعالجة في البرنامج وليس التوثيق المفصل للبرنامج ، ويجب أن يكون هذا الدليل كافياً للسماح للمشغلين بحل المشاكل التشغيلية المتكررة وتدريب مشغلين جدد .

وعندما يكون العمل مجدولاً ومراقباً بشكل جيد يساعد على الرقابة ضد التعديلات غير الملائمة في البرنامج، ويجب أن تراقب مجموعة رقابة البيانات أنشطة مشغل الحاسوب من خلل مراجعة سجل التشغيل الذي يسجل وصفاً لكل عملية

تشغيل، والوقت اللازم للتشغيل، وتدخلات المشغل، وتعطلات الآلة والملفات المستخدمة.

وبالنسبة للأشرطة والأقراص المغنطة فهي قد تتعرض للأذى نتيجة تعرضها لحقول مغناطيسية أو حرارة زائدة. كما أنه من الممكن أن يتعرض ملف للمحو أثناء قيام الحاسوب بمعالجته. وللاحتياط من هذه الحوادث يجب عمل نسخ احتياطية من جميع الملفات والبرامج، كما يجب نقل قاعدة البيانات إلى أشرطة أو أقراص النسخ الاحتياطي Backup في فترات منتظمة، ويجب أن تخزن هذه النسخ الاحتياطية في مكان آخر غير مكانها الأصلية.

أما في نظام الحاسوب الذي يقوم بالمعالجة الدفعية فمن الضروري الاحتفاظ بأجيال متعددة من البرامج الأصلية لكي يكون تعويض الملفات الضائعة أو المدمرة ممكناً. وضمن مبدأ الجد — الأب — الابن هذا للاحتفاظ بالملفات يكون الملف الأصلي الحالي المحدث هو الابن، والأب السابق هو الجد. وسجلات العمليات للفترة الراهنة والسابقة ويجب أن تكون محفوظة أيضاً لتسهيل تحديث الملفات الأصلية الأقدم في حالة تدمير الملف الأصلي الراهن بشكل غير مقصود. وإذا خزنت الأجيال المتعددة في مواقع مختلفة فإن خطر ضياع جميع النسخ يصبح محدوداً.

إجراءات الرقابة التطبيقية:

تتمثل إجراءات الرقابة التطبيقية بثلاثة أنواع من الرقابة هي:

أ. **الرقابة على المدخلات:**

هي الرقابة التي تتعلق باستلام البيانات من الإدارات المختلفة وتحويلها إلى بيانات قابلة للقراءة بواسطة الجهاز. ولها أهمية كبيرة في ظل النظم الالكترونية لأن معظم الأخطاء تحدث عند إدخال البيانات وتهدف هذه الرقابة إلى إعطاء تأكيد كعقول بأن البيانات التي تم استلامها للتشغيل بواسطة إدارة معالجة

البيانات قد تم التصريح بها بطريقة سليمة وصحيحة. وتم تحويلها غلى شكل تحسه الآلة وتميزها. وأن البيانات لم تفقد أو تخفى أو يضاف إليها او تكرر، أو تم تغييرها بأي طريقة أخرى ولتحقيق هذه الأهداف تستخدم مجموعة من الوسائل أهمها:

1. عد جميع المستندات التي سوف يتم تشغيلها عن طريق لجنة الرقابة، ثم مقارنة عدد المستندات التي تم تشغيلها فعلا بهذا العدد.
2. إيجاد قيم مجموعة من المستندات قبل التشغيل ومراجعة هذا المجوع بعد التشغيل.
3. المجاميع الرقابية التي لا معنى لها وهي عبارة عن مجموع أحد الحقول لجميع البنود في احد المجموعات ويستخدم للرقابة كما في حال مجاميع القيم الرقابية ومثال مجموع قيم أرقام العاملين في كشوف الأجور.
4. استخدام أعداد الرسائل.
5. الاحتفاظ بالمستندات الأصلية لمدة معقولة بحيث يمكن إعادة إنشاء البيانات أو تكوينها عند الضرورة.

ب. الرقابة مع التشغيل:

تهدف هذه الرقابة إلى إعطاء تأكيد معقول بأن تشغيل البيانات قد تم تنفيذه بحسب الغرض الموضوع لكل تطبيق من التطبيقات. أو بكلمات أخرى أن جميع العمليات تم تشغيلها كما هو مصرح بذلك، وأنه لم يتم استبعاد أي عمليات مصرح بها، وأنه لم يتم إضافة أي عمليات غير مصرح بها.

وأهم انواع الرقابة على التشغيل:

1. مراجعة مجموع عدد المستندات:

إن هذا الإجراء يهدف إلى جمع عدد من المستندات أو العمليات أو السجلات التي تم تشغيلها إلكترونياً في كل مجموعة Batch، ثم مقارنة ناتج هذا الجمع مع

عدد المستندات المثبتة بكشف ضبط المستندات المرسلة للتشغيل الإلكتروني من الإدارات الأخرى أو من قسم الرقابة على المدخلات. كما في مقارنة عدد فواتير البيع التي تم تشغيلها إلكترونياً بعدد الفواتير المكونة للمجموعة، وقد يتضمن البرنامج أمراً بكتابة مجموع عدد المستندات أو العمليات أو السجلات المراد تشغيلها ومقارنتها بالمجموع الناتج عن عملية القراءة.

2. مراجعة مجاميع قيم المستندات:

إن هذا الإجراء يهدف إلى جمع قيم الحقل نفسه في كل مستندات المجموعة، ثم مقارنتها بالمجموع السابق إعداده والوارد بكشف ضبط المستندات المرسلة للتشغيل الإلكتروني من الإدارات الأخرى أو من قسم الرقابة على المدخلات، ومثالنا في ذلك مقارنة مجموع فواتير البيع التي تم تشغيلها إلكترونياً بمجوع قيم فواتير البيع المكونة للمجموعة، وكخطوة إضافية قد يتضمن البرنامج أمراً بكتابة مجموعة القيم لجميع عناصر المجموعة ومقارنتها بالمجموع الناتج عن عملية القراءة.

3. المجاميع الرقابية:

إن هذا الإجراء يهدف غلى مقارنة جمع مجموعة من البيانات ذات الطبيعة المختلفة مكونة مجموعة واحدة (هذا المجموع له معنى رقابي بحت) مع المجموع نفسه المعد مسبقاً، لهذه البيانات ذاتها. كما في حالة مقارنة مجموع رقم الصنف مضافاً إلى سعر الوحدة في أوامر البيع التي تم تشغيلها إلكترونياً مع المجموع نفسه المعد مسبقاً لجميع أوامر البيع المكونة للمجموعة.

4. اختبار الحدود:

ويهدف هذا الإجراء إلى اختبار معقولية المعلومات الخاصة بحقل معين عن طريق مقارنتها بمدى معروف سبق تحديده حده الأعلى وحده الأدنى. والمثال على

ذلك اختبار عدد ساعات العمل الأسبوعي لكل عامل للتأكد من انها لا تزيد على 48 ساعة، أو لا تزيد على الحد الأعلى لساعات العمل الأسبوعية المسموح بها قانوناً.

5. اختبار صحة الحقل (أو) مكونات الحقل:

إن هذا الاختبار يهدف إلى التحقق من ملائمة حجم الحقل ومن صحة مكوناته، على سبيل المثال إذا كانت أرقام العملاء تتكون من سبعة أرقام عشرية بحيث تظهر في سبع المسافات الأولى من سجل كل عميل، فإن الجهاز يمكن أن يبرمج للتأكد من وجود سبعة أرقام عشرية تمثل رقم العميل في المسافات السبع الأولى.

6. اختبار صحة الترميز أو الترقيم:

يهدف هذا الاختبار إلى التحقق من ملائمة حجم الحقل ومن صحة مكوناته، على سبيل المثال إذا كانت إحدى الشركات تمتلك خمسة فروع، وكانت عملية إثبات البيع لهذه الفروع تتطلب تحديد مبيعات كل فرع. وكانت قد تم ترميز الفروع من الرقم (1) إلى الرقم (5) فإن الجهاز يمكن أن يبرمج للتأكد من أن سجلات عمليات البيع تحتوي على الرقم (1) أو (2) أو (3) أو (4) أو (5) للدلالة على مبيعات كل فرع.

7. اختبار التتابع:

إن اختبار التتابع يهدف إلى التأكد من أن بيانات المدخلات قد تم ترتيبها طبقاً لتتابع معين . فمثلاً إذا كانت القاعدة أن عمليات المبيعات الآجلة يجب أن ترتب طبقاً للترتيب التصاعدي لأرقام العملاء فإن الجهاز يمكن أن يبرمج للتأكد من أن ملف العمليات الخاص بالمبيعات العاجلة قد تم ترتيبه طبقاً لهذه القاعدة.

8. اختبار معقولية بيانات الحقل:

ويهدف هذا الاختبار إلى التأكد من معقولية البيانات ببعض الحقول. فقد يبرمج الجهاز للتأكد من معقولية بيانات حقل رمز البضاعة المباعة بالمقارنة مع بيانات حقل عدد الوحدات المباعة وذلك لاكتشاف أخطاء التسجيل. حيث ليس من المنطقي مثلاً أن يشتري رب أسرة واحد عشرة برادات في وقت واحد من محل لبيع التجزئة.

9. اختبار التأكد من إدخال البيانات المطلوبة:

يهدف هذا الاختبار إلى التأكد من أن البيانات التي يجب إدخالها في الحقول المختلفة قد تم إدخالها بالفعل. وقد يبرمج الجهاز مثلاً على عدم تشغيل أية معلومات مبيعات قبل إدخال عشرة بيانات مطلوبة.

10. اختبار صحة العمليات:

يهدف اختبار صحة العمليات إلى إجراء رقابة كنطقية على العمليات في كل ملف من الملفات، ففي ملف المخزون مثلاً، لا يمكن تسجيل في الجانب الدائن إلا إذا تأثرت الذمم أو النقدية، ويجب إلا يقبل الجهاز تسجيل عمليتين مدينتين تتعلق بالمبيعات دائنة دوماً.

ج. الرقابة على المخرجات:

تهدف هذه الرقابة إلى إعطاء تأكيد بأن نتائج التشغيل دقيقة وان استلام النتائج يتم من قبل الأشخاص المصرح لهم بذلك فقط. واهم إجراءاتها:

1. مقارنة المجاميع الرقمية للمخرجات مع المجاميع الرقابية للمدخلات.
2. الاطلاع على المخرجات واختبارها عن طريق مقارنتها مع المستندات الأصلية المؤيدة للعمليات.
3. حصر توزيع المخرجات على الإدارات ومراكز العمل التي لها الحق في ذلك.

إجراءات رقابة المستخدم:

وهي مصممة لاختبار دقة وشمول العمليات المعالجة بالحاسوب، وعادةً ما تكون مصممة للتأكد من موثوقية مخرجات الحاسوب (بيانات العمليات وتقارير الخلاصات). ويعتبر التوفيق بين المجاميع الرقابية التي يولدها الحاسوب وبين المجاميع التي تم وضعها أثناء إدخال البيانات أحد الجوانب الهامة في أنشطة رقابة المستخدم. وفي بعض النظم قد تقوم الأقسام المستخدمة بتقييم مصداقية مخرجات قسم نظم المعلومات عن طريق الاختبار والمراجعة المكثفة، فمثلاً قد يقوم موظف محاسبة باختبار فواتير البيع التي يولدها الحاسوب من ناحية دقة التحرير والتسعير. ورغم أن إجراءات رقابة المستخدم هذه هي فعالة إلى حد كبير فإنه من الأكثر كفاية تطبيق إجراءات رقابة التطبيق الفعالة أن لا يقوم المستخدمون إلا باختبار معقولية إجمالي المخرجات.

دراسة وتقويم الرقابة الداخلية:

لا تختلف المفاهيم الأساسية التي تحكم مقومات الرقابة الداخلية وإجراءاتها في الوحدات الاقتصادية في ظل الأنظمة المحاسبية التقليدية (اليدوية أو الآلية) عنها في ظل الأنظمة المحاسبية الإلكترونية. وإن أهم أهداف إجراءات الرقابة ومقوماتها في الأنظمة الإلكترونية تتفق تماماً مع ما سبق عرضة إلا أن ثمة اختلافات جوهرية تعكس آثارها في إجراءات تقويم الرقابة الداخلية من قبل المدقق الخارجي وأهمها:

1. اختلاف طرائق تشغيل البيانات في الحاسوب عنها في النظم الآلية أو اليدوية مما يترتب عليه اختلاف السجلات الخاصة بكل نظام. فبينما تكون سجلات الحاسوب على شكل بطاقات مثقبة أو أشرطة ممغنطة أو أقراص ممغنطة أو اسطوانات ممغنطة، أو على شكل معلومات مخزنة بوحدة التشغيل المركزية. نجد أن السجلات اليدوية أو الآلية تتميز بشكلها التقليدي، ويمكن التحقق من

صحة البيانات المثبتة به بالأساليب العادية عن طريق فحص العمليات المختلفة وتتبعها منذ نشأتها وعرضها في القوائم المالية.

2. إن اختلاف مدى تقسيم العمل في الحاسوب عنه في ظل الأنظمة اليدوية أو الآلية يترتب عليه تغير في شكل العلاقات التنظيمية داخل المشروع فبينما يتمكن الحاسوب من القيام بعدة عمليات متتابعة في وقت واحد بإشراف موظف معين. يمكن على سبيل المثال، أن يستخدم مستند واحد، لعملية مالية معينة، في نظام معالجة نظام بيانات متكامل، لتحديث الملفات كافة المرتبطة بهذه العملية كما أنه غالباً ما تترابط عمليات جمع وتحليل البيانات وإعداد التقارير بعضها ببعض في نظام معلومات إدارية متكامل يهدف إلى تزويد إدارة المؤسسة على مستوياتها المختلفة بالمعلومات اللازمة لأداء وظائفها. نجد أن القيام بمثل هذه العمليات في ظل النظم اليدوية أو الآلية يتطلب تقسيمها على عدد من العاملين لتحقيق أهداف الضبط الداخلي.

3. إن اختلاف تفاصيل إجراءات الرقابة في النظم الإلكترونية عنها في النظم اليدوية أو الآلية يترتب عليه اختلاف في أسلوب تطبيقها. فبينما يتم تطبيق الجزء الغالب من إجراءات الرقابة الداخلية في النظم الإلكترونية عن طريق الآلة ذاتها أو البرنامج، نجد أن إجراءات الرقابة في ظل النظم اليدوية أو الآلية يتم تطبيقها بوساطة العنصر الإنساني عن طريق الفحص والتتبع والمطابقة وتقسيم العمل والتدقيق الداخلي.

4. التشغيل بالحاسوب يقوم بتشغيل جميع البيانات بطريقة موحدة نمطية ولذلك فهو أقل عرضة للأخطاء من التشغيل اليدوي الذي يخضع للعامل الإنساني. وأن دراسة المدقق لبنية الرقابة الداخلية في ظل استخدام الحاسوب ينبغي أن تشمل جميع النشاطات اليدوية، والآلية، والإلكترونية المهمة والعلاقات المترابطة بين إدارة معالجة البينات إلكترونية والإدارات المستخدمة وأهداف المدقق من فحص ودراسة الرقابة الداخلية في ظل استخدام الحاسوب هي نفسها في ظل النظم اليدوية أو الآلية. فالدراسة تشمل عملية جمع معلومات عن طريق القيام باستفسارات واعية من موظفي العميل، وملاحظة

توزيع الأعمال وإجراءات التشغيل والرجوع إلى الوثائق المكتوبة كما في حالة النظام اليدوي. والمرحلة الأولية لدراسة المدقق تهدف إلى معرفة كيفية تدفق العمليات خلال النظام ومدى استخدام النظام الإلكتروني في كل تطبيق من التطبيقات المحاسبية المهمة، والهيكل الأساسي للرقابة المحاسبية. وتشمل المبدئية التي يقوم بها المدقق عادة الإجراءات الرقابية العامة وإجراءات الرقابة التطبيقية إلي سبت الإشارة إليها. ويوضح المخطط التالي الخطوات التي يقوم بها المدقق لفحص الرقابة الداخلية.

وتشمل خطوات الدراسة للرقابة الداخلية على ما يلي:

فهم الرقابة الداخلية:

قد نكون بحاجة إلى مهارات متخصصة لفهم الرقابة الداخلية أو لتصميم اختبارات تدقيق فعال لدى العملاء الذين يستخدمون نظم الحاسوب، لذلك فإن التدريب والتثقيف بشأن الرقابة ونظم الحاسوب يعتبر جزءاً هاماً من برامج التطوير المهنية في العديد من شركات التدقيق وبعض هذه الشركات تقوم بتدريب مختصي حاسوب ليعملوا كمستشارين لبقية المدققين في الشركة خاصة عندما يتضمن التدقيق نظم حاسوب معقدة، وشركات أخرى تعتمد على مستشارين خارجيين للمساعدة في الحالات المعقدة. وفي كلا الحالتين يكون على المدقق المسؤول أن تكون لديه المعرفة الكافية بالحاسوب لتدقيق كفاية الإجراءات التي يقوم بها المختصون. ويجب أخذ نتائج إجراءات المختص بعين الاعتبار عند تخطيط طبيعة وتوقيت ودرجة إجراءات التدقيق الأخرى.

توثيق الرقابة الداخلية:

يستخدم المدققون أساليب متعددة لتوثيق الرقابة الداخلية في ظل الحاسوب وتقويمها بغرض التأكد من مدى فاعليتها والتزام العاملين بتنفيذها ومدى قدرتها على إنتاج معلومات محاسبية طبقاً للمعايير المهنية، حيث يتفاوت

توثيق المدققين للرقابة الداخلية بحسب درجة تعقيد النظام المستخدم من قبل عميل التدقيق. فبالنسبة لعميل الرقابة الداخلية لديه بسيطة قد يكون السرد المكتوب كافياً، وعلى أي حال فإن نظم الحاسوب توثق عادة باستخدام مخططات تدفق النظام أو استبيانات رقابة داخلية مصممة خصيصاً.

طريقة خرائط النظم:

هي تقنية استخدام على نطاق واسع لتوثيق الرقابة الداخلية في أوراق عمل التدقيق. وتتمثل خرائط تدفق النظم بعرض بياني لإجراءات تدفق البيانات في نظام معين أو في دورة عمليات محددة. إن خصائص النظم الإلكترونية تتطلب بالضرورة كإجراء متعارف عليه إعداد خرائط تدفق لجميع التطبيقات التي يتم تشغيلها إلكترونياً توضح خط سير البيانات والوسائط المستخدمة في تدفقها.

هذا ويقوم المدققون باستخدام خرائط تدفق النظام التي قام العميل بإعدادها كوسيلة لدراسة إجراءات الرقابة على إدخال البيانات وإخراجها وتشغيلها. إن تحليل خرائط تدفق النظم يمكن أن يساعد المدققين على التعرف على خطوات تشغيل البيانات إلكترونياً وفي الحكم على فاعلية هذه النظم في إنتاج البيانات المحاسبية طبقاً لمتطلبات المعايير المهنية.

ومن ميزات استخدام مخططات تدفق النظام التي قام العميل بإعدادها كوسيلة لدراسة إجراءات الرقابة على إدخال البيانات وإخراجها وتشغيلها. إن تحليل خرائط تدفق النظم يمكن أن يساعد المدققين على التعرف على خطوات تشغيل البيانات إلكترونياً وفي الحكم على فاعلية هذه النظم في إنتاج البيانات المحاسبية طبقاً لمتطلبات المعايير المهنية.

ومن ميزات استخدام مخططات تدفق النظام أن قسم نظم المعلومات يجب أن يحصل عليه كجزء من التوثيق المعياري. ومن الأمثلة على مخططات تدفق النظام للمبيعات والحسابات المدنية والدفعات النقدية ما هو مبين في الشكل التالي:

من الشكل نلاحظ ما يلي:

1. يتم استلام الطلبيات من مندوبي المبيعات وتتم طباعة فواتير المبيعات. ويتم توليد ملف بالحاسوب عن عمليات المبيعات كناتج ثانوي لمعالجة الطلب وتحضير فواتير المبيعات، ترسل نسختان من الفاتورة إلى الزبون بالبريد، وترسل نسخة إلى قسم الشحن ونسخة للأرشفة.
2. تستلم حوالات الزبائن النقدية بشكل إفرادي من الديوان ويتم تدقيقها باستخدام مجموع الدفعة، الذي يرسله الديوان أيضاً. ثم تدخل هذه الحوالات باستخدام الطرفيات إلى ملف عمليات الدفعات النقدية، مع مقارنة مجموع المدخلات بمجموع الدفعة، وبعد المقارنة تتخذ التصحيحات الملائمة لملف العمليات.
3. يتم تحديث الملف الرئيسي للحسابات المدينة من خلال معالجة كلاً من ملف عمليات المبيعات ملف العمليات النقدية، وكنتيجة أخرى لتحديث الملف الرئيسي للحسابات المدينة يتم إصدار ملف استثناء للجلسة ونسخة مطبوعة لأي رسالة عمل.

وعادة ما يتضمن توثيق الزبون لأنشطة المعالجة بالحاسوب مخططات تدفق البرنامج إضافة إلى مخططات تدفق النظم، حيث تبين مخططات تدفق البرنامج التسلسل المنطقي المفصل لبرنامج معين، وفي بعض الأحوال قد يستخدم المدققون مخططات تدفق البرنامج لفهم الرقابة المبرمجة ضمن تطبيق الحاسوب. وهذا يتضمن على أي حال إيلاء عناية خاصة للمنطق المفصل للبرنامج وبالتالي فهو يستغرق الكثير من الوقت وعادة ما تكون المعلومات المتحصلة تفوق ما يتطلبه التدفق.

طريقة قائمة الاستقصاء (الاستبيانات):

يستخدم المدققون أسلوب قائمة الاستقصاء أو استبيانات خاصة للحصول على المعلومات اللازمة للتعرف على إجراءات الرقابة في النظم الإلكترونية وتقويمها.

حتى يمكنهم الحكم على مدى فاعلية هذه النظم في إنتاج البيانات المحاسبية. ولا يكفي المدقق بقائمة الاستقصاء. بل يعتمد في الوقت نفسه إلى الحصول على المعلومات الأخرى كافة التي يرى ضرورة الحصول عليها عن طريق الملاحظة والفحص والاستفسارات المباشرة وتحليل خرائط النظم والبرامج واختبارات العمليات، وذلك لتلافي عيوب الاستقصاء أو عدم فاعليتها.

وفيما يلي نموذج مختصر لقائمة استقصاء خاصة بدراسة إجراءات الرقابة في النظم الإلكتروني.

الأسئلة	نعم، لا، غير متوفر	التعليقات (الملاحظات)
1. هل لدى الشركة سياسات وإجراءات موثقة لأمن الحاسوب؟	لا	لا توجد سياسات مكتوبة
2. هل هناك رقابة مادية كافية لتقييد الوصول إلى غرفة الحاسوب بالأفراد المرخص لهم؟	نعم	الدخول بالبطاقات، يرافق الزوار موظفين مرخص لهم.
3. هل المبرمجين مقيدين من الوصول إلى برامج التطبيقات ولغة رقابة العمل وملفات البداية الراهنة؟	نعم	برنامج أمن نظام التشغيل يقيد الوصول إلى البيانات والبرامج الأخرى.
4. هل تم وضع إجراءات مكتبية اختبارية بحيث لا تتم البرمجة باستخدام ملفات الراهنة والبرامج المستخدمة؟	نعم	تستخدم ملفات بيانات اختبارية لاختبار البرامج.

الأسئلة	نعم، لا، غير متوفر	التعليقات (الملاحظات)
5. هل المشغلون مقيدون من الوصول إلى البرامج الأصلية؟	نعم	لا يستطيع المشغلون الوصول إلى البرامج الأصلية.
6. هل توجد رقابة كافية على البرامج الخدمية التي تستطيع تعديل البيانات دون ترك أي مسار للمراجعة / وهل استخدامها يخضع للتسجيل من أجل الرقابة إدارية تالية.	نعم	الوصول إلى البرامج الخدمية بالبرنامج الأمني.
7. هل هناك برمجيات رقابة على الوصول إلى الطرفية تحدد من الذي يستطيع الوصول إلى النظام، وأي البرامج يمكن استخدامها، وما هي الملفات التي يستطيع البرنامج و/أو المستخدم الوصول إليه	نعم	الوصول مقيد باستخدام كلمات السر.
8. هل تعتمد الرقابة على الوصول إلى الطرفية على كلمات السر أو على عمليات اخرى للتأكد من الهوية والمصداقية من أجل رقابة الوصول إلى النظام؟	نعم	تتوقف الطرفيات غير المستخدمة عن العمل تلقائياً بعد 10 دقائق من عدم استخدامها.

التعليقات (الملاحظات)	نعم، لا، غير متوفر	الأسئلة
يقوم مدير الأمن بمراجعتها.	نعم	9. هل جميع الأحداث الهامة (الانتهاكات الأمنية واستخدام البرمجيات الهامة أو أوامر النظام ...الخ) مسجلة وتفحص بانتظام من قبل أفراد إداريين مناسبين
هناك سياسات لتقييد الوصول إلى كلمات السر.	نعم	10. هل هناك رقابة على كلمات السر للتأكد من أنها سرية وفريدة ومحدثة بشكل يعكس التغيرات الضرورية على أساس زمني؟

اختبارات إجراءات الرقابة الداخلية:

اختبارات إجراءات الرقابة العامة:

عادة ما يبدأ المدققون في اعتبارهم لإجراءات الرقابة بالحاسوب من خلال اختبارات إجراءات الرقابة العامة، وهذا الأسلوب فعال نظراً لأن فعالية الإجراءات التطبيقية لتطبيق معين تتوقف على وجود رقابة عامة فعالة على جميع أنشطة الحاسوب. فعلى سبيل المثال لن يستطيع المدققون الحصول على أدلة تدقيق كافة إذا قاموا بفحص الرقابة المبرمجة في برنامج الرواتب في بيئة يستطيع فيها المبرمجون بسهولة القيام بتعديلات غير مرخصة على أي برنامج، وفي غياب الرقابة على تعديل البرامج لن يستطيع المدققون التأكد من أن البرنامج المختبر مماثل لذلك المستخدم في معالجة البيانات أثناء العام، وعيب كهذا سوف يحد من قدر المدققين على الاعتماد على رقابة التطبيق لتخفيض تقديرهم لخطر الرقابة.

واختبارات فعالية الرقابة على تطوير النظم والبرامج الجديدة قد تتضمن الاستفسار عن الموظفين، ومراجعة محاضر الاجتماعات بين المستخدمين وموظفي الحاسوب، وفحص الوثائق المتعلقة بالاختبارات التي أجريت على النظم قبل تطبيقها، وقد يتحدث المدققون مع المستخدمين للتأكد من فهمهم للنظم ولمعرفة تقديرهم لعمل النظام.

ولاختبار الرقابة على تغيرات البرنامج والبيانات من خلال سؤال موظفي العميل ومراقبة فحص الواجبات والرقابة المادية على المعدات. كما يمكن فحص السجل الذي يولده الحاسوب والذي يتضمن محاولات الوصول غير المرخصة للحصول على دليل للمتابعة التي يقوم بها موظفة جماعة الرقابة.

ويمكن اختبار رقابة التشغيل من خلال سؤال مشغلي الحاسوب عن الالتزام بالسياسات ومتابعة الاستثناءات والمشاكل الأخرى. وقد يقوم المدقق أيضاً بتدقيق التقارير التي تلخص الإجراءات التصحيحية الملائمة لمعالجة المشاكل التشغيلية والتي قام بها المشغلون والمبرمجون ومديرو قاعدة البيانات والمستخدمون.

اختبارات إجراءات الرقابة التطبيقية:

تتفاوت هذه الاختبارات إلى حد كبير وفقاً لطبيعة النظام والتطبيق، ففي نظام المعالجة الدفعية على سبيل المثال يمكن اختبار رقابة المدخلات عن طريق تحليل تسلسل أرقام المستندات الأصلية في دفعات معينة، ومراجعة وتدقيق التلاؤم بين المجاميع الرقابية للدفعة، ومقارنة المجاميع الرقابية بمخرجات الحاسوب. أما في أنظمة الاتصال الإلكتروني المباشر ومعالجة البيانات فوراً فعادة لا يتم استخدام المجاميع الرقابية لذلك يقوم المدققون بوضع اختبارات للتأكد من أن المدخلات دوماً هي بيانات سليمة كما تطبق اختبارات المصادقة على المدخلات للتأكد من دقة البيانات.

وإحدى المنهجيات الرئيسية في تقييم إجراءات رقابة التطبيق هي اختبار انشطة المتابعة اليدوية عن طريق فحص تقارير الاستثناء التي يولدها الحاسوب وتدقيق طريقة معالجة هذه الاستثناءات. وتحليل تقارير الاستثناء يكون فعلاً على وجه الخصوص إذا كانت البرمجيات المستخدمة هي برمجيات تجارية جاهزة وعندما يكون المدقق مطلعاً على طبيعة هذه البرمجيات ونقاط ضعفها وقوته، لذلك لا يكون اختبار عمل النظام نفسه مهماً كما هو الحال عندما يكون العميل قد صمم برنامج الحاسوب الخاص به، أو قام بتعديل البرنامج التجاري الجاهز ليلائم احتياجاته.

وعندما لا يكون المدققون متأكدين من عمل برنامج الحاسوب يصبح الاختبار باستخدام تقنيات التدقيق بمساعدة الحاسوب CAAT مفيد جداً، وتتضمن هذه التقنيات استخدام:

1. البيانات الاختبارية.
2. تقنيات الاختبار المتكاملة.
3. برامج المراقبة.
4. تحليل البرنامج.
5. تأشير وتتبع العمليات.
6. برمجيات التدقيق العامة.

ويستخدم هذه التقنيات كلاً من المدققين الداخليين والخارجيين.

البيانات الاختبارية:

عند تدقيق نظام محاسبة يدوي يقوم المدققون بتتبع عينة من العمليات من خلال السجلات، بدءاً بالاستهلال وانتهاءاً بالتسوية. أما عند تدقيق نظام الاسوب فالطريقة المماثلة هي استخدام البيانات الاختبارية. حيث يتم الحصول عليها من خلال مبرمجي العميل ويمكن للمدققين المستقلين استخدامها بعد

تأكدهم من أن الاختبارات صالحة عن طريق دراسة مخططات التدفق والمخرجات المطبوعة، أو يمكن لهم أن يقوموا بأنفسهم بتوليد هذه البيانات ولكن ذلك يستغرق وقتاً طويلاً مما يجعله أمراً غير عملي.

ولاختبار الرقابة يجب أن تتضمن البيانات الاختبارية إستثناءات هامة قد تؤثر على تقييم المدقق لخطر الرقابة، من قبيل العمليات ذات البيانات المفقودة، والعمليات الخاطئة، والعمليات غير المنطقية، والدفعات غير المتوازنة، والسجلات غير المتتالية. وعلى المدققين أن يقيموا بدقة الرقابة المبرمجة التي تتعلق بتأكيد القوائم المالية التي يرغبون بتقييم خطر الرقابة لها عند مستوى دون الحد الأقصى. ويمكن وضع العمليات والسجلات الأصلية للزبون. وإذا كان نظام الحاسوب للعميل يتضمن تقنيات الاختبار المتكاملة فالمدققون يستطيعون استخدامها لكي لا تختلط البيانات الاختبارية بالبيانات الأصلية للعميل.

تقنيات الاختبار المتكاملة:

وهي إحدى الطرق التي يستخدمها المدققون الداخليون والخارجيون في تطبيقات معالجة البيانات، وهي نظام فرعي من الملفات والسجلات الوهمية الموضوعة ضمن نظام حاسوب نظامي. وتسمح هذه الملفات الوهمية بمعالجة البيانات الإختبارية في نفس الوقت الذي تجري فيه عمليات معالجة مدخلات نظامية دون التأثير على المخرجات أو ملفات البيانات الراهنة. حيث أن البيانات الإختبارية (والتي تتضمن العمليات والإستثناءات العائدة للرقابة التي يراد اختبارها) تؤثر فقط على المخرجات الوهمية والملفات الوهمية. ولهذا السبب عادة ما تسمى تقنيات الاختبار المتكاملة بطريقة الشركة الصغيرة لاختبار النظام. ويمكن إنشاءها في نوعي الأنظمة: نظام الحاسوب الذي يقوم بالمعالجة الدفعية وأنظمة الاتصال الإلكتروني المباشر ومعالجة البيانات فوراً.

يراقب المدققون معالجة البيانات الإختبارية ويدرسون التأثيرات على الملفات الوهمية وتقارير الاستثناء وغير ذلك من المخرجات. وإستخدام تقنيات الاختبار

لموظفين وهميين في الملف الأصلي للرواتب. ويتم إدخال بيانات الأقسام الوهمية مع البيانات المدخلة من الأقسام الحقيقية، ويراقب المدققون جميع المخرجات المتعلقة بالأقسام الوهمية والتي تتضمن سجلات الرواتب وتقارير الاستثناء وشيكات الرواتب. وفي هذه الحالة يكون من الضروري وضع رقابة صارمة لمنع إساءة استخدام الرواتب الوهمية.

ومن المشاكل عند استخدام تقنيات الاختبار المتكاملة خطر أن يقوم أحد ما بالتلاعب بملفات البيانات الحقيقية بنقل البيانات من أو إلى الملفات الوهمية. حيث يجب وضع الرقابة لمنع الوصول غير المرخص به إلى الملفات الوهمية، كما يجب أن يراقب المدققون جميع الأنشطة التي تتم في هذه الملفات. كما أن تقنيات الاختبار المتكاملة يجب أن تصمم بعناية للتأكد من عدم اختلاط الملفات الأصلية بالبيانات الإختبارية الزائفة عن غير قصد.

برامج المراقبة:

بدل استخدام طريقة البيانات الاختبارية أو كمكمل لها يستطيع المدققون مراقبة البيانات الراهنة باستخدام نسخة ثانية من البرنامج تكون تحت رقابتهم، ثم مقارنة النتائج التي يحصلون عليها بنتائج البرنامج الذي يستخدمه العميل. كما يمكن أن يقوموا بإعادة معالجة بيانات تاريخية باستخدام البرامج المراقبة التي بحوزتهم لمقارنة النتائج بالنتائج الأصلية، وإعادة المعالجة هذه قد تنبه المدققين إلى التغيرات غير الموثقة في برامج العملي.

وتتمتع برامج المراقبة بميزة هي قدرة المدقق على اختبار برنامج العميل باستخدام كلاً من البيانات الأصلية (الراهنة) والبيانات الاختبارية. ومن خلال برامج المراقبة يستطيع المدققون اختبار أنشطة الرقابة المبرمجة دون خطر تسرب معلومات خاطئة إلى ملفات العميل. كما أن الاختبار يمكن أن يتم باستخدام جهاز حاسوب مستقل دون استخدام حاسوب العميل أو موظفي نظم المعلومات.

تقنيات تحليل البرنامج:

يتم تطوير برامج بحيث تستطيع توليد مخططات تدفق للبرامج الأخرى. ويستطيع المدقق المؤهل أن يتفحص مخططات التدفق لاختبار منطق برامج التطبيقات وللتأكد من أن توثيق برامج العميل يصف البرنامج قيد الاستخدام الفعلي.

تأشير وتتبع العمليات:

وهذه التقنية تضمن تأشير العمليات عند إدخالها إلى النظام، ويقوم الحاسوب بإعطاء المدققين نسخة مطبوعة بتفاصيل معالجة العمليات التي تم تأشيرها. ويتم فحص هذه النسخة المطبوعة للتأكد من عدم وجود اي خطوات غير مرخص بها في البرنامج. وتقنية التأشير وتتبع العمليات ممكنة إلا عندما يكون المنطق الملائم مبنياً ضمن نظام الحاسوب.

برمجيات التدقيق العامة:

لقد قامت العديد من شركات التدقيق الكبيرة بوضع للحاسوب هي برمجيات التدقيق العامة، ويمكن استخدام هذه البرمجيات لاختبار مصداقية برامج العميل وتنفيذ العديد من وظائف التدقيق. وهذه البرمجيات مناسبة للاستخدام في العديد من نظم الحاسوب.

وأحد تطبيقات برمجيات التدقيق العامة هو التأكد من مصداقية برامج العميل من خلال معالجة تدعى: المحاكاة الموازية، إذ من الممكن تجهيز برمجيات التدقيق العامة لتقوم بأداء وظائف معالجة مماثلة لتلك التي يقوم بها برنامج العميل. وإذا كان برنامج العميل يعمل بشكل صحيح فإن مخرجات معالجة العميل لمجموعة من العمليات يجب أن تكون مماثلة لمخرجات حزمة برمجيات التدقيق العامة.

ومن ميزات استخدام برمجيات التدقيق العامة قدرة المدققين على إجراء معالجة مستقلة للبيانات الراهنة، وعادة ما يكون التحقق من مخرجات العميل أمراً ضخماً لا يمكن أداؤه يدوياً، إلا أنه من الممكن القيام به بفعالية باستخدام برمجيات التدقيق العامة. وحتى في الحالات التي يكون فيها التحقق اليدوي أمراً ممكناً فإن استخدام برمجيات التدقيق العامة يسمح للمدققين بالتوسع إلى حد كبير في حجم عينة التعاملات التي سيتم اختبارها، كما أن الفحص الشامل لملفات العميل يصبح أمراً ممكناً ومجدياً اقتصادياً. ولكن من غير الضروري على أي حال أن يتم عمل نسخة من جميع عمليات المعالجة لدى العميل، وإنما يجب أن يقتصر الاختبار على الحد الضروري لتعزيز تقييم المدققين لخطر الرقابة.

اختبارات إجراءات رقابة المستخدم:

تتفاوت هذه الاختبارات بشكل كبير وفقاً لطبيعة الرقابة، إلا أن الهدف الأساسي منها هو التأكد من أن المستخدمين يقومون كحد أدنى باختبار منطقية مخرجات الحاسوب. لذلك تتضمن الاختبارات عادة سؤال المستخدمين عن الإجراءات الاختبارية المنفذة وفحص أي توثيق موجود.

إعادة تقدير خطر الرقابة وتعديل الاختبارات الجوهرية المخططة:

يقوم المدققون باختبار الرقابة الداخلية لتحديد الدرجة التي يستطيعون إليها الاعتماد على هذه الرقابة للحصول على بيانات محاسبية موثوقة وبالتالي تخفيض المستوى المقدر من خطر الرقابة. وهذا التقدير يؤثر بدوره في طبيعة وتوقيت ودرجة الاختبارات الجوهرية الضرورية للمدققين ليستطيعوا تكون راي بشأن سلامة القوائم المالية.

من حيث المبدأ لا يختلف اعتبار الرقابة على أنشطة الحاسوب عن اعتبار الرقابة على بقيمة جوانب النظام، إذ يجب توسيع الإجراءات الاختبارية الموصوفة في المجالات التي تكون فيها خطر الرقابة مرتفع، بينما يمكن أن تكون هذه الإجراءات

محصورة في المجالات التي يكون فيها خطر الرقابة منخفض، ويبين الشكل التالي مثالاً عن حالة قرر فيها المدققون تقييم خطر الرقابة بالنسبة لتصريح الالتزامات / الحقوق والإفصاح / العرض بالمستوى الأعلى. أما بقية المخاطر فقد قيمت من خلال تقييمات مختلفة لكل من الرقابة.

تقدير كفاية	الوجود / الحدوث	الشمول	الحقوق والالتزامات	التقييم	العرض والإفصاح
الرقابة العامة	قوي	قوي	غير متوفر	قوي	غير متوفر
رقابة التطبيق	قوي	ضعيف	غير متوفر	متوسط	غير متوفر
رقابة المستخدم	قوي	ضعيف	غير متوفر	متوسط	غير متوفر
المستوى المقدر من خطر الرقابة	منخفض	دون الحد الأعلى بقليل	عند الحد الأعلى بقليل	متوسط	عند الحد الأعلى
تعليقات	نتائج اختبارات الرقابة تدعم مستوى مقدر منخفض من الرقابة	ضعف رقابة التطبيق ورقابة المستخدم تبطل الرقابة العامة القوية	غير متوفر	التقدير التجميعي للنتائج عادة ما يؤدي إلى مستوى مقدر متوسط من الخطر الرقابي	غير متوفر

علاقة إجراءات رقابة المستخدم والتطبيقية والعامة إلى المستوى المقدر من خطر الرقابة.

مداخل التدقيق في ظل الحاسوب:

إن مسؤولية المدقق فيما يختص بخدمات التدقيق تنحصر بإبداء الرأي في سلامة القوائم المالية وفي مدى عدالة تمثيلها للمركز المالي ونتيجة أعمال المشروع وكذلك التغيرات في مركزه المالي. إن إبداء الرأي في سلامة بيانات القوائم المالية وعدالتها يتطلب من المدقق إجراءات أخرى للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين حتى يتمكن من الحكم على مدى صحة البيانات المحاسبية وتمثيلها لعمليات المشروع وأوجه نشاطه المختلفة.

إن مسؤولية إبداء الرأي لا تتغير أو تتبدل تبعاً لتغير طريقة تشغيل البيانات المحاسبية وإعداد الدفاتر والسجلات بمعنى أن المدقق ملتزم مهنياً بإتباع معايير التدقيق المتعارف عليها سواء أكانت القوائم المالية قد تم إعدادها التكرونياً أي سواء أكان النظام المحاسبي يدوياً أم آلياً أو إلكترونياً.

إن المشكلة الرئيسة عند تدقيق الأنظمة المحاسبية الإلكترونية قد تتعلق بعدم توافر كل مقومات التدقيق. إن مقومات التدقيق التي سبق أن أشرنا إليه في الأنظمة المحاسبية اليدوية أو الآلية تتكون من المستندات المؤيدة للعمليات ومن قيود إثباتها في الدفاتر والسجلات قد لا تتوافر بشكل كامل في الأنظمة المحاسبية الإلكترونية. إن عدم توافر جميع مقومات التدقيق في الأنظمة الإلكترونية كما هي عليه في الأنظمة التقليدية يرجع إلى طبيعة تشغيل العمليات إلكترونياً والتي تقوم على إثبات البيانات وإزالتها وتحديثها في الملفات دون وجود أي دليل مادي ملموس يؤدي حدوث هذه التغيرات ذلك بالإضافة إلى أنه في بعض النظم المحاسبية الإلكترونية المعقدة قد لا تتم طباعة تقارير المخرجات على فترات دورية منتظمة حيث تظل كما هي ممثلة على الوسائط ومعبراً عنها بلغة الآلة وعلى كل حل فإن غالبية الأنظمة المحاسبية الإلكترونية مصممة بطريقة تسمح بتوافر أسلوب للتدقيق كإجراء للرقابة الداخلية يساعد الإدارة والمدقق على تتبع مدخلات العمليات المختلفة ومخرجاتها. هذا نود أن نلفت النظر إلى أن منهج التدقيق في

هذه الحالة يختلف بالضرورة عن الشكل التقليدي له في الأنظمة اليدوية أو الآلية حيث أنه يقوم هنا على أساس طباعة مخرجات دورات العمليات على فترات دورية مناسبة وكذلك على البيانات الممثلة على الوسائط المختلفة.

وبصفة عامة يمكن القول إن خطوات تدقيق النظم المحاسبية الإلكترونية وإجراءاتها تتأثر بطبيعة مقومات التدقيق التي تتفق مع طبيعة تشغيل العمليات إلكترونياً من ناحية وكذلك تتأثر بمدخل عملية التدقيق من ناحية أخرى. حيث يوجد ثلاث مداخل لتدقيق النظم المحاسبية الإلكترونية أولهما يتجاهل وجود الحاسوب عند القيام بعملية التدقيق ويعرف باسم مدخل التدقيق حول الحاسوب. وثانيهما يطلق عليه التدقيق من خلال الحاسوب ويقصد به أن الحاسوب وبرامج الحاسوب سوف ينظر لها كهدف للتدقيق، بمعنى أن المدقق يركز على الحاسوب وبرامجه مباشرة وليس فحص النتائج (المخرجات)، وثالثهما التدقيق بالحاسوب ويقصد به أن الحاسوب وبرامجه تستخدم كأداة من أدوات التدقيق.

التدقيق حول الحاسوب:

يقوم المدقق طبقاً لهذا المدخل بدراسة إجراءات الرقابة الداخلية وتقويمها وبتدقيق عناصر القوائم المالية متبعاً تقريباً خطوات مشابهة للخطوات المتعارف عليها والمستخدمة في عملية التدقيق اليدوية.

بمعنى أن يتجاهل وجود الحاسوب ولا يستخدمه في عملية التدقيق أي أنه لا يختبر إجراءات الرقابة الخاصة بالنظم الإلكترونية – سواء أكانت آلية أم رقابة وضعية. ولا يحاول الاستفادة من الحاسوب عند تطبيق إجراءات التدقيق.

ويتم ذلك بأن يقوم المدقق باختيار بعض العمليات من بدايتها إلى نهايتها عن طريق الحصول على المستندات الأصلية لهذه العمليات والقيام بتشغيلها يدوياً من البداية إلى النهاية ثم يقوم بمقارنة النتائج التي توصل إليها من المخرجات التي

كان قد تم الوصول إليها بواسطة إدارة المشروع إلكترونياً وذلك كما يتضح من الشكل التوضيحي لخطوات عملية التدقيق حول الحاسوب.

وهذا وحتى يتمكن المدقق من القيام بعملية التدقيق حول الحاسوب يجب أن تكون جميع المستندات الأصلية التي يرى ضرورة الحصول عليها وجميع تقارير المخرجات في صورة مفصلة ومقروءة. وبصفة عام يمكن استخدام مدخل التدقيق حول الجهاز الإلكتروني إذا توافرت الشروط الآتية:

1. أن يتم الاحتفاظ بالمستندات الأصلية لمدة كافية. هذا وبالنسبة للمستندات التي تنشأ داخل المشروع يجب أن تكون بلغة الآلة.
2. أن يتم ترتيب المستندات وحفظها بصورة سليمة تمكن المدقق من إيجاد المستندات التي يرى ضرورة الحصول عليها للقيام بعملية التدقيق.
3. أن تكون المخرجات مفصلة بدرجة كافية تمكن المدقق من تتبع عملية معينة من بدايتها إلى نهائيها.

وتعليقاً على ما سبق يمكن القول إن خطوات التدقيق في ظل هذا المدخل هي في حقيقتها تطبيقات للاختبارات الأساسية التي يقوم بها المدقق للحصول على الأدلة والبراهين اللازمة لإبداء الرأي. إن هذه الاختبارات تقوم على مفهوم مفاده أنه إذا كانت المدخلات صحيحة والمخرجات كذلك فإن إجراءات الرقابة الخاصة بالبرامج وبالجهاز تكون بالضرورة صحيحة، هذا وفي الواقع العملي يقوم بعض المدققين كإجراء مكمل بفحص كشوف الأخطاء للتأكد من وجود بعض إجراءات الرقابة المحاسبية وتطبيقاتها الخاصة بتشغيل نظام الأجور بأن بعض العمليات لم يتم تشغيلها لأن عدد ساعات العمل يزيد على الحد الأقصى المسموح به فإنه يمكن أن يستنتج أن رقابة الحدود موجودة وتستخدم فعلاً. إن إتباع مثل هذه الإجراء من جانب المدقق يعد في حد ذاته تطبيقاً لاختبارات الالتزام حيث أنه تأكد في هذه الحالة من تطبيق إجراءات الرقابة كما هو مقرر لها.

وأخيراً نود أن نشير إلى أن عدم توافر أحد شروط مدخل التدقيق حول الحاسوب يجعل عملية التدقيق صعبة إن لم تكن مستحيلة، وفي هذه الحالة يجب على المدقق إتباع مدخل التدقيق من خلال الحاسوب بشرط أن تتوافر فيه شروط المقدرة والتدريب اللازمة لإتباع هذا المدخل وإلا فيجب عليه أن يتنحى عن عملية التدقيق بالكامل.

ويوضح الشكل التالي خطوات عملية التدقيق حول الحاسوب.

التدقيق من خلال الحاسوب:

طبقاً لهذا المدخل يعتبر المدقق الحاسوب وبرامجه هدفاً للتدقيق وذلك عند تطبيق اختبارات الالتزام والاختبارات الأساسية. إن مدخل التدقيق من خلال الحاسوب يقوم على مفهوم مفاده أنه إذا كان بيانات المدخلات صحيحة وكانت عملية تشغيلها صحيحة فإن المخرجات تكون بالضرورة صحيحة. إن هذا المفهوم يمكن أن يكون سببه تركيز اهتمام المدققين عند إتباع هذا المدخل على بيانات المدخلات وعلى عمليات تشغيلها، وتوجد عدة أساليب يلجأ إليها المدقق لتنفيذ اختبارات التدقيق أهمها:

أ. طريقة اختبار العمليات إلكترونياً:

تهدف طريقة اختبار العمليات إلكترونياً أو كما يطلق عليها طريقة اختبار البيانات إلى اختبار مدى صحة برامج العميل وتحديد قدرتها على اكتشاف الأخطاء والتمييز بين العمليات الصحيحة وغير الصحيحة ويتم ذلك بأن يقوم المدقق بإعداد عدد معين من العمليات الصورية مشابهة لعمليات العميل الفعلية ثم يقوم بتشغيلها مستخدماً برامج العميل وأجهزته الإلكترونية.

هذا ويجب أن تحتوي بعض العمليات الصورية التي تخضع للاختبار على جميع أنواع الأخطاء المحتمل وقوعها في مثل هذا النوع من العمليات الفعلية وذلك

حتى يتمكن المدقق من تقويم إجراءات الرقابة الوضعية التي تدخل في تصميم برامج العميل.

ويجب أن تراعي عند ترميز العمليات الصورية الخاضعة للاختبار عدم إتباع أساليب الترميز العادية نفسها التي يستخدمه العميل في ترميز العمليات الفعلية وذلك حتى يتلافى المدقق احتمال تعديل السجلات والملفات الفعلية الخاصة بالعميل نتيجة تشغيل العمليات الصورية الخاضعة للاختبار وكذلك يجب عليه التأكد من أن البرامج المستخدمة في الاختبار هي نفسها البرامج المستخدمة في تشغيل عمليات العميل الفعلية.

ب. طريقة الرقابة على التشغيل وإعادة التشغيل:

إن اختبار مدى صحة برامج العميل لا يعد في حد ذاته كافياً إذا لم يتأكد المدقق من أن العميل مستمر في استخدام البرامج نفسها التي خضعت للاختبار. هذا وتوجد طريقتان يمن استخدامهما للتحقق من أن البرامج التي تم اختبارها هي البرامج نفسها التي يستخدمها العميل في تشغيل العمليات الفعلية ويمكن تلخيص هاتين الطريقتين في ما يلي:

- رقابة:

إن رقابة التشغيل تتم عن طريق قيام المدقق بملاحظة بعض دورات التشغيل الفعلية التي يقوم بها العميل ثم يقارن نتائج تشغيل العمليات الفعلية بالنتائج التي توقعها مسبقاً.

- رقابة إعادة التشغيل:

إن طريقة رقابة إعادة التشغيل تعرف كذلك باسم طريقة برامج الرقابة وتقوم هذه الطريقة على حصول المدقق على نسخ من البرامج التي خضعت للاختبارات وهذه النسخ يطلق عليها اسم برامج الرقابة ثم يقوم في وقت لاحق

بإعادة تشغيل بعض العمليات التي كان العميل قد قام بتشغيلها فعلاً تحت إشرافه مستخدماً برامج الرقابة ثم يقارن نتائج إعادة التشغيل بنتائج العميل الفعلية.

ج. طريقة نظام الاختبار المتكامل:

إن نظام الاختبار المتكامل يعرف كذلك بمدخل الشركة المصغر ويتم تطبيق هذا النظام عن طريق قيام المدقق بخلق وحدة اقتصادية صورية في ملفات العميل الفعلية ثم يقوم بتشغيل بعض البيانات الصورية لهذه الوحدة كجزء من عمليات تشغيل بيانات العميل الفعلية فعلى سبيل المثال إذا رغب المدقق في اختبار صحة برنامج تحديث الحسابات المدينة للعميل فإنه يقوم بخلق حساب صوري لمدين صوري في الملف الفعلي للحسابات المدينة وذلك خلال الفترة الخاضعة للتدقيق ثم يقوم من وقت إلى آخر بتشغيل بعض العمليات الصورية التي تؤثر في هذا الحساب الصوري كجزء من عملية تشغيل الحسابات المدينة الفعلية. هذا ولما كان المدقق يعرف مقدماً تأثير العمليات الصورية التي قام بتشغيلها فيمكنه إذن أن يتأكد مما إذا كانت نتائج العمليات الصورية تتفق مع النتائج المتوقعة. إن تطابق نتائج العمليات الصورية مع النتائج المتوقعة لها يؤكد أن برامج العميل تعمل طبقاً لما هو مقرر لها.

هذا ويجب على المدقق أن يتلافى تأثير هذه البيانات الصورية في القوائم المالية وفي التقارير الأخرى التي تقوم الشركة بإعدادها ويتم ذلك عن طريق تشغيل بعض القيود التي تعكس أثر هذه البيانات الصورية أو أن يقوم بتعديل برنامج إعداد القوائم المالية ليتجاهل جميع الحسابات الصورية عند إعداد هذه القوائم أو أن يستخدم مبالغ ذات قيم صغيرة لا تؤثر في عدالة بيانات القوائم المالية حتى ولو لم يتم إزالة أثر هذه العمليات الصورية.

هذا وتتميز هذه الطريقة بأنها تتمشى مع مفهوم التدقيق المستمر حيث أن العمليات الصورية يتم تشغيلها ومطابقتها باستمرار خلال الفترة الخاضعة للتدقيق ذلك بالإضافة إلى أن العمليات الصورية يتم تشغيلها مع العمليات

الفعلية للعميل أي خلال ظروف التشغيل العادية إلا أنه يؤخذ على هذه الطريقة أنها تحتاج إلى وقت وجهد ومهارة من جانب المدقق بالإضافة إلى أن فاعلية الطريقة تقل بدرجة كبيرة إذا علم معدو البيانات ومشغلو الجهاز بأن هذه العمليات هي عمليات صورية قام المدقق بتشغيلها لغرض القيام بخطوات عملية التدقيق.

د. طريقة التحديد (التأشير):

إن طريقة التحديد تتطلب من المدقق بالتأشير على بعض العمليات التي سيتم تشغيلها إلكترونياً ثم يقوم بطلب طباعة بعض المخرجات الإضافية للعمليات التي قام بالتأشير عليها حتى يتمكن من معرفة تفاصيل تشغيل هذه العمليات. إن المخرجات الإضافية في هذه الحالة تغطي عادة تفاصيل بعض الخطوات التي يقوم بها الجهاز الإلكتروني والتي جرى العمل على عدم إظهارها في تقارير المخرجات.

ه. طريقة دراسة التسلسل المنطقي للبرامج:

طبقاً لهذه الطريقة يقوم المدقق بفحص وثائق البرامج بما في ذلك خرائط التدفق وكشوف مكونات البرامج حتى يحصل على المعلومات الكافية التي تمكنه من الحكم على كفاية البرامج لتشغيل بيانات العميل إلكترونياً.

و. طريقة مقارنة البرامج:

تقوم هذه العملية على مقارنة البرامج التي تستخدم في التشغيل الفعلي لبيانات العميل مع برامج الرقابة التي يتحفظ بها المدقق. إن إجراءات المقارنة هنا قد تتم يدوياً أو قد تتم باستخدام برنامج خاص مصمم للقيام بهذه المهمة.

ز. طريقة التتبع:

إن طريقة التتبع يطلق عليها كذلك طريقة تتبع البرامج وتقوم على دراسة كشوف أوامر البرامج التي تستخدم في تشغيل عمليات العميل وذلك

للتأكد من كفايتها وفاعليتها، هذا وتتطلب هذه الطريقة أن يكون المدقق على إلمام بلغات كتابة البرامج.

ح. طريقة برامج العمليات الروتينية:

تهدف هذه الطريقة إلى دراسة كفاية برامج العمليات الروتينية وتقويمها. إن برامج العمليات الروتينية هي برامج نمطية يتم شراؤها جاهزة من منتجي الأجهزة الإلكتروينة أو من بعض الشركات المتخصصة في تصميم البرامج وبيعها. إن هذه البرامج تقوم بتنفيذ بعض العمليات الشائعة والروتينية مثل نقل البيانات من وسيط معين إلى وسيط آخر مثل حالة نقل البيانات من شريط ممغنط إلى قرص ممغنط أو تعديل بيانات ملف معين عن طريق إضافة سجل محدد أو خدمة أو خلق ملف جديد أو التخلص من بيانات ملف قائم أو تغيير كلمة السر لملف معين أو تجميع بيانات ملفين أو أكثر في ملف واحد.

إن دراسة برامج العمليات الروتينية وتقويمها بهدف الحكم على فاعليتها في تشغيل بيانات النظم الإلكترونية تتطلب أن يكون المدقق على قدرة وكفاية عاليتين في استخدام الأنظمة الإلكترونية كما يجب عليه كذلك أن يتأكد في هذه الحالة من أن البرامج لم يتم تعديلها.

ط. طريقة مؤشر التدقيق المندمج:

طبقاً لهذه الطريقة يضاف إلى برامج التدقيق أوامر خاصة لتجميع بيانات معينة فعلى سبيل المثال فإنه يمكن تطبيقاً لأوامر المدقق أن يقوم برنامج المبيعات بإعداد ملف خاص لجميع المبيعات التي تزيد قيمتها عن مقدار معين حتى يتمكن من إعطاء هذه العمليات عناية خاصة عند تطبيق اختبارات التدقيق هذا ويجب أن يلاحظ أن أفضل توقيت لإضافة مؤشر التدقيق المندمج يكون دائماً في مرحلة تصميم البرامج عند البدء في تطبيق الأنظمة المحاسبية الإلكترونية.

إن التغيرات في تكنولوجيا الحواسيب قد اتبعت بتغيرات في معايير التدقيق. فحينما أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين بيانه رقم 3 (SAS3) بعنوان آثار EDP) في دراسة وتقويم الرقابة الداخلية في 1974 Dec كان ما زال من الممكن عزل الحاسوب نسبياً، وبإصدار SAS 48 بعنوان آثار التشغيل في الحاسوب في فحص القوائم المالية في 1984، دمجت المهنة إرشاداتها حول آثار (Electronic Data Processing EDP) على تدقيق القوائم المالية مع البيانات الأخرى.

في نظم الحاسوب الأولى التي كانت تطبع كل نتائج التشغيل، كان المدقق يحصل على تفاصيل مطبوعة حول العمليات الحسابية، والبيانات المستخدمة، وكل عمليات الرفض والعمليات الاستثنائية. وبعد ذلك يقوم المدقق بإنجاز إجراءاته. ولما كان ذلك لم يعد قائماً الآن فإن التدقيق حول الحاسوب تراجعت في عالم اليوم في الغالب بسبب الكمية الضخمة من العمليات التي يتم تشغيلها وتوزع الأمكنة التي يتم التشغيل فيها، بالإضافة إلى أن النظم المعاصرة صارت تعتمد على مطبوعات أقل. إلا أن هناك استثناء يتعلق بالحواسيب الصغيرة التي قد تطبع العمليات التفصيلية.

إن استخدام الحاسوب نفسه في التدقيق، عن طريق اختبار إجراءات الرقابة العامة أو استخدام برامج الحاسوب لاختبار الإجراءات المبرمجة هو الآن الطريقة المعتادة في إنجاز التدقيق. حيث أصبح التدقيق خلال الحاسوب هي السائدة بل هي الضرورية في نظم تشغيل البيانات المعاصرة ... وبالإضافة إلى ذلك فقد ازدادت كفاءة التدقيق عن طريق التدقيق بالحاسوب، سواء أكان ذلك باستخدام الحاسوب الشخصي بالعميل أم باستخدام الحاسوب الخاص بالمدقق لإنجاز عدة اختبارات تحتاج إلى وقت طويل أو أنها مستحيلة الإنجاز لو تمت يدوياً.

التدقيق بالحاسوب:

في ظل هذا المدخل يعتبر المدقق الحاسوب وبرامجه والبرامج العامة للتدقيق كأداة من أدوات التدقيق وذلك عند قيامه باختبارات الالتزام والاختبارات الجوهرية. ويتطلب استخدام الحاسوب في التدقيق ضرورة وجود برامج، وهذه البرامج إما أن تكون خاصة بالمدقق، أو بالعميل، أو يمكن الحصول عليها من مصادر خارجية.

الإشراف على عملية التدقيق:

يشمل الإشراف توجيه المساعدين وقيادتهم نحو تحقيق إجراءات التدقيق وتنفيذها، حيث أن المشرف على عملية التدقيق يكون مسؤولاً عن التحقق من أن كل إجراء من إجراءات التدقيق قد أعطى إلى الشخص المناسب والقدر على تنفيذه بكفاية ومقدرة عالية. بالإضافة إلى ذلك فإن الإشراف يشمل ما يلي:

أ. إرشاد المساعدين.

ب. إبلاغهم بالمشكلات المهمة كافة التي صادفت عملية التدقيق.

ج. فحص العمل المنتهي.

تحليل التوافق بين المعلومات المالية والمعلومات المتعلقة بها بواسطة التحليل الموضوعي بما في ذلك الإجراءات التحليلية:

ازداد الاهتمام بالتدقيق التحليلي وغيره من الإجراءات الهادفة إلى تحليل التوافق بين المعلومات المالية بواسطة التحليل الموضوعي بما في ذلك الإجراءات التحليلية في العقود الأخيرة، بما يتناسب طرداً مع تضخم حجم المشروعات، وتضخم خطر التدقيق في ظل حالة الكساد الراهنة وكثرة حالات الغش والتلاعب والاحتيال المالي.

ويهدف التدقيق التحليلي إلى تحديد نقاط الخلل المتوقعة في القوائم المالية أو أرصدة الحسابات ذات العلاقة. وغالباً ما يتم الشروع في هذه الإجراءات مكتبياً من قبل الشريك المسؤول أو مدير التدقيق، قبل الشروع بالعمل الميداني. فقد تدل مقارنة أرباح المشروع تحت التدقيق في العام الحالي مع نفس الرصيد في العام الماضي، فإذا لاحظ المدقق أن الأرباح تزايدت كرقم مطلق مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة نسبياً، فإن هذا سيبعث على الارتياح في نفس المدقق ويضع خطة عادية بوقت قصير يتوخى التركيز على العناصر الأكثر أهمية منطلقاً من حدود مسؤوليته، كالحضور الرمزي لإجراءات الجرد الدوري للبضاعة والنقدية والحصول على شهادة برصيد المصرف وإرسال عينة من المصادقات الخاصة بأرصدة العملاء ... الخ وقد تدفعه مقارنة عناصر قائمة الدخل مع ما كان عليه الحال في العام الماضي إلى ملاحظة زيادة مصاريف الدعاية والإعلان مما يؤدي إلى التركيز على هذه النفقات في برنامج التدقيق. وتلعب مؤشرات التحليل المالي وتطويرها دوراً هاماً في بناء خطة التدقيق وبرنامجها التنفيذي كمعدل استرداد أرصدة المدنيين ودوران المخزون السلعي ... وتقارن النسب والمؤشرات مع العام أو الأعوام السابقة، كما تقارن مع الموازنة التقديرية أو توقعات الإدارة عن بعض عناصر النفقات والإيرادات فالعنصر الشاذ يستوجب التركيز عليه في الإجراءات الجوهرية، أما العنصر الطبيعي فلا ينال وقتاً يذكر من عمل فريق التدقيق.

تصميم وتوثيق وإعادة تقويم خطة التدقيق:

إن تقويم المدقق وإطلاعه على المعلومات التي أشرنا إليها في هذه الوحدة تمكن المدقق من تصميم الخطة وإعداد البرنامج اللازم لتنفيذها كتابة، ويمكن الاستعاضة على الوثيقة الورقية بديسك بتناول كافة دورات العمليات، بحيث يمكن إعداد في منشأة التدقيق، أو الاستعانة ببرنامج جاهز للتعبير عن خطة التدقيق التي تمثل تعليمات يجب على فريق التدقيق تنفيذها، وتتضمن مثل هذه الخطة ضرورة كتابة نتائج الإجراءات المتبعة ومدى تنفيذها.

ولا بد من مناقشة هذه الخطة مع فريق التدقيق وتحديد مسؤولية كل من المساعدين عن تنفيذ جزء من هذه الخطة، وتنتهي هذه المناقشة بإعادة تقويم الخطة وعرضها بالصيغة النهائية اللازمة للتنفيذ.

تقييم نظم معلومات الإدارة:

إن تحديد وتصميم خطة التدقيق يبنى على أساس المعلومات المتوفرة في القوائم المالية، والمعلومات الأخرى التي يعلمها المدقق أو منشأة التدقيق، والتقويم الأولى لنظم المعلومات الإدارية الموجودة في أوراق العمل في الملف الدائم الخاص بالعميل والموجود في منشأة التدقيق. وفي حالة التدقيق للمرة الأولى في المشروع لابد من الإطلاع على نظم المعلومات كافةً وتقويمها تمهيداً لوضع الخطة الخاصة بالإجراءات الجوهرية.

المراجع

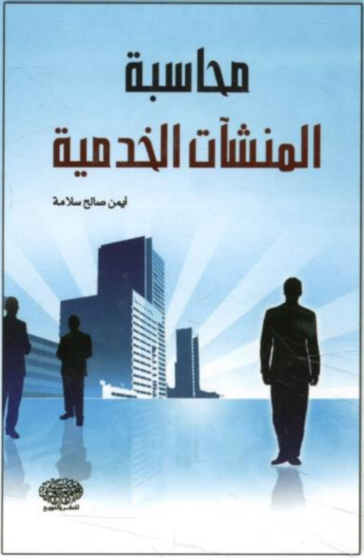
أولاً: المراجع العربية:

1. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الممارسات المحاسبية المتقدمة عمان، الأردن، 2001.
2. خيرت ضيف، النظم المحاسبية في محاسبة الأقسام والفروع والفنادق، دار النهضة العربية، بيروت.
3. محمد عباس بدوي، واميرة عثمان ابراهيم، النظم المحاسبية الخاصة، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2000،
4. نزار فليح، محاسبة الفنادق، منشورات الجامعة المستنصرية، بغداد، 1991.
5. محمد مطر، إنعام زويلف، النظم المحاسبية المتخصصة وتطبيقاتها العملية، دار وائل، عمان، 2008

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. Harried A. Andrew, Imedieke F. Leroy and Smith E. Ralph, Advanced Accounting, John – Wiley & Sons, 1994.
2. Kieso E. Donald and weygandt J. Jerry, Intermnediate Accounting, John – wiley & Sons, 2005.
3. Phaler J. Arnold and Mori E. Joseph, Advanced Accounting, concepts and practice, Thomson, 2000.

محاسبة المنشآت الخدمية



9789957831035

مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع

الأردن-عمان -وسط البلد- ش. السلط - مجمع الفحيص التجاري- تلفاكس، 2739 463 6 962+
خلوي5651920 79 962+ ص.ب 8244 الرمز البريدي 11121 جبل الحسين الشرقي

الأردن - عمان - الجامعة الأردنية - ش. الملكة رانيا العبدالله - مقابل كلية الزراعة - مجمع زهدي حصوة التجاري

www.muj-arabi-pub.com
E-mail:Moj_ pub@hotmail.com